

經 營	6 2
營農林 牧 野	1 0

レムメル著

# 林業財産計算及び損益計算

昭和34年2月

農林省林業試験場経営部

## 訳者序

本冊子は Göttingen 大学教授 Dr. Hans Lemmel の "Forstliche Vermögens- und Erfolgsrechnung" Schriftenreihe der Forstlichen Fakultät der Universität Göttingen, Band 17. Frankfurt am Main, 1956, の全訳である。

H. Lemmel 教授は現代のドイツ林業経営学を代表する一人であり、その見解は従来の学説を攝取しながら新しい林業経営に適合すべく打ち立てられたもので、わが國の林業経営にも示唆するところ少くないと感ずる。

次の書簡は著者が当陽至善部の中村技官に寄せられたもので、著者の基本的な概念と立場が述べられており、本書を理解する上にも有益であると思われるので、中村技官の好意によりここにその一部を掲げさせていただく。

「成果 (Erfolg = Ergebnis) は収益と費用との差額である。積極的成果を利潤 (純収益) といふ、消極的成果を損失といふ。一般に本来の“至善成果”と“中性成果”は区別され、この両者が一体となって総成果を形成する。至善成果は林業収益と林業費用との差額であり、中性成果はその他の費用とその他の収益との差額である。

戦産 (至善戦産) とは至善にとって自由に処理しうるすべての至清戦 (物戦、現金在庫、債権) の価値である。総戦産とは戦産と負債 (他人資本) との差額である。

ある年度の年度末の総戦産と年度始めの総戦産との差額は総成果であつて、これは損益計算の総成果と一致する。

私の見解は根本的には Schmalenbach の学説と一致するが、Melerowicz の洗練された概念と更に一歩一致している。

Nicklisch はこれとは反対に全く異なる見解、即ち彼の至善至清

学における社会改革的な見解を主張したが、これが彼の費用及び純収益の概念をも導らしめている。

しかし、彼のこの概念は実践には適用されなかった。

剰余 (*Überschub*) は官房帳記、即ち収支計算の概念である。例えば、現金剰余、現金不足など。

彼の財産計算及び損益計算は、まさに、現金を伴わない財産変化を窺視する単純な剰余計算を克服しようとしたものである。

林業の長期性が林業損益計算を支配しているという見解は全く当らない。ドイツ国有林管理局のかつての所謂“聖宮成果表” (*Wirtschaftergebnisse*) も主として年々の物量と貨幣高を報告しており、ただ附加的にのみ若干の統計的回顧を与えているに過ぎない。また1949年以降若干の国有林管理局に導入されている損益計算も明らかに年次計算であり長期性のメルクマールを全く伴っていない。

損益計算は技術的な給付々美しい成果の“報告”を目的とするものではないということは何れだけ繰り返しては充分といえない。“報告” (*Rechenschaft*) という語は“計算” (*Rechnung*) 及び“損益計算” (*Erfolgsrechnung*) という語よりもより一般的の意味をもっている。われわれは吾人が履行した事、及び履行しなかった事、即ち、計画、実行、照査における職務的な事象、経営及び管理における技術的な事象、また人間的、道徳的関係において履行したことがらとしなかったことがらを“報告”しようとする、または受けなければならないのである。ところが、財産計算と損益計算は専ら帳記に基づき、財産とその変動、及び費用、収益、純収益に關係し、しかもあらゆる価値判断を含まないのである。」

昭和34年 / 月

聖宮部

熊崎

実

## 目次

### 序

I. 林業財産計算及び損益計算の目的	4
A. 林業損益計算の目的	4
1. 経営経済上の目的	4
2. 経営政策上の目的	6
3. 教育上の目的	7
4. 公用上の目的	9
B. 林業財産計算の目的	10
1. 全体としての経営財産の確認	11
2. 個別的经营財産の確認	14
3. 損益計算、原価計算、給付計算の因子としての 財産価値	15
4. 経営政策上の考察と森林政策関係の基礎	18
5. 租税上の目的	18
6. 公用上の目的	18
7. 財産計算の経営政策的認識価値についての餘論	18
II. 財産計算及び損益計算の基礎並びに手帳としての帳記	21
1. 帳記の任務と組織	21
2. 林業経営におけるコンテンプラン	23
3. 帳記体系：官房帳記、単式帳記、複式帳記	26
4. 複式帳記による財産計算及び損益計算の記帳技術 上の問題	32
III. 林業経営における財産計算及び損益計算の実例	38
1. 年度報告	40
2. 財産計算	50
3. 損益計算	52

IV 賦産計算及び利益計算の評価問題	55
A. 林木蓄積及び生長量の評価	55
1. 林木蓄積の評価	55
2. 生長量の評価	65
3. 林木蓄積及び生長量の継続記録	67
4. 評価の客観性と正確性	69
B. その他の経営資産の評価と記録	75
1. 経営資産の対価の増減	76
2. 資産の購入と売却	77
3. 積極的及び消極的権利の解消	77
4. 資産の増減と費消	78
5. 賦産価値の増加及び減少	79
V 結 び	82
VI 文 献	
附表 I 決算勘定科目表	93
附表 II 林業経営におけるコンテンプラン	102

序

林業計算制度 (*forstliche Rechnungswesen*) とそれに適当した算記については、既に多くの考察と記述がなされて来た。官房学者にまで立返った従来の文献の優れた、かつ学説史的著作は、1930年 K. A. B. C. g. により公けにされ、それ以来、学問的にも実務の上でもこのテーマに関する数多くのより広範な論文や書籍が出版されている。

しかしこの研究も二つの世界大戦と、戦後すぐにも解決しなければならなかった切迫した実践的課題のせいで中断をよぎなくされたのであるが、その間にも秩序ある林業の再興は大きく進展し、計算制度の近代化に理論的にも実践的にも再び着手することが可能となった。今日では特に大山林所有者や国有林管理局が経営合理化と関連して、より改善された計算制度を取り入れようと努力している。本研究はかゝる目的に寄与せんとするものである。

林業計算制度の問題に関する従来の論文をべつすると——その中でなされている価値ある研究と貴重な提案に対しては深く敬意を表すとしても——若干の方法論的欠陥を見のがすことはできない。この方法論的欠陥は後の論議ではできるだけ避けねばならないが次のような実があげられるであろう。

非常に錯綜しているこれら問題の取扱についくの欠陥はどんどん明瞭に認められるようになるが、それはこれらの問題を抽象的に解決しようとしたことに始めから存在していた。現在の林業計算制度が実践から生じたものであり、森林管理局の雑多な要求に堪えまなく適合させられて来たことを知れば、純理論的な構成の過程で、新しい計算組織の導入の際必ず起るすべての錯綜を予期し克服することは期待できない。それ故、人々が理論的認識と構成を実践において——すなわち森林作業区 *forst betriebe* (営林署) におけるものであって、森林管理局全体においては別々に——試み、改善す

るときのみこの分野での現実の進歩があるであろう。理論的な研究を實踐面でも続けた数少ない着者は *Abetz* と *Krieger* であつて。*Abetz* は *Braunschweig* 國有林で多年林業計算を實行し *Krieger* は多くの私有林で彼の方法を試みた。しかし残念なことにこの着者はその試験の方法と結果、または現場で起る障害についての詳細な報告を欠いている。

さらに一般的な欠陥は林業 (*Forstwirtschaft*) における計算制度が従わなければならぬ特別な目的が明瞭かつ完全には引き出されてはおらず、多かれ少かれ商工企業の目的と同様に置かれていると云うことである。これに対しては既に *Röhrl* が正しくも次のような異論を唱えた。「すべての至済方式 (*Wirtschaftsart*) を統一するものではなく、相互に區別するものをまづ認識することが大切である」と。

なるほど若どの着者たち — *Deutsche Forstverband* さえも — 戦争中及び戦後に生じた森林価値の圧迫の下で、資本と賃料 (*Rente*) のはつきりした区分を強く要望した。しかしこのことだけで貸記及び会計報告の意味と目的が汲み尽くされるものでは決してない。これ以外に何も問題とならなければ、森林至理や伐採統制の争柄と見做すことができよう。

ともかく、特殊な林業目的についてではなく、適していると思われ得る手段について、なにかんづく複式貸記及び枝木蓄積の評価について論ぜられた。評価方法によつて *Bilanzierungsmethoden* さえも分けられた。林業貸借対照表にも商法典の規則を適用しなければならぬと信じられていたのであるが、このことは特別な林業計算目的が如何に顧慮されていなかつたかを非常によく物語っている。

さらに計算形態 (*Rechnungsform*) を全く定まった至済目標と同一視するというひどい混乱が論議に持ち込まれた。土地純収益学派から出た着者達のもとでは林業計算制度は曩后には収益性の下僕となつていたし、他面複式貸記形態による貸借計算を擁護した着者達は純粋に財務至済的で「資本主義的な」観点で森林を利用すること

を欲し、森林が仕えるべき文化政策的な任務を顧りみなかった。また一方、他の着者は「林業損益計算」の主目的は森林の「実体 *Substanz*」の保持であると考えた。

われわれは今後この種の観念にとらわれてはならない。なんとすれば至済目標が包含する重り得ない価値の多少にかゝらうと、また至済目標の目指すものが森林実体の保持、あるいは増減であろうとも、計算制度は常に具体的目標のできる限り合理的な實現のために役立つであろうし、そしてそれが至済の計画と管理に最も有用な指示を与えるように、かつまた計算制度自体に要した投資が蔽われるように形成されるであろうから。

# I 林業財産計算及び損益計算の目的

## Die Zwecke der forstlichen Vermögens- und Erfolgrechnung

損益計算は林業の経営経済的問題のほかでうたがもなく重要な位置を占めるものである。数百年來、中規模及び大規模の林業経営にあつては経営至置に關する物量計算と貨幣計算が年次決算によつて与えられており、一方財産状態は、ただ森林調査の面積や枚積によつて、また資産額の記述によつてのみ明らかに保たれてきた。したがつて貨幣計算のこの部分(訳注:損益計算)から始めよう。

### A. 林業損益計算の目的

#### Zwecke forstlicher Erfolgrechnung

かゝるものとして経営経済上の目的、経営政策上の目的、教育上の目的及び公衆上の目的があげられる。

#### 1. 経営経済上の目的

a. 損益計算の直接の目的は純粹に計算的なことである。すなわち一事業年度または一會計年度中に良心的に記録された経済的な出来事の結果を示し、その最も重要な成分についての概要を与えることである。要するに大切なのは経営経済的事実の客観的記述(eine objektive Darstellung betriebswirtschaftlicher Tatsachen)であつて経営管理(Betriebsführung)に対する価値判断ではない。

記述に關しては次のことが要求される。

- 1) 費用と収益を完全に捕捉し
- 2) できるだけ深く、かつ發見的な洞察を経営にもたらすべく費用と収益を群別し分類すること、しかも同時に、
- 3) 明瞭性を失わないこと。

しを以て、支出と収入の外に非現金費用と収益(unbare Aufwendung und Ertrag)も簿記と損益計算によつて捕捉されね

はなつない。特に賠償または過引きによる不収交付のすべて、同じく自己至置内での不収費用、留積からの各種費用、資産の減耗、各種損失、消滅的ならびに積極的財産権利の変更(Veränderungen an passiven und aktiven Vermögenswerten)を含めた財産減少及び財産増加など。

経営費用と経営収益の構成はとりわけ重要である。

中性費用及び中性収益(neutrale Aufwand und Ertrag)

すなわち経営外的(betriebsfremden)費用及び収益。

たとえば森林統治管理<sup>(訳注)</sup>(Forsthoheitsverwaltung)にかゝ

(訳注) Forsthoheitsverwaltungを森林統治管理と訳

した。Lemmel 教授によるとForstverwaltungを

ForsthoheitsverwaltungとForstbetriebsverwaltung

に区分し、前者は国家などが森林法によつて

課せられた市町村、団体、組合、個人の義務の達成

を配應し法律で森林に与えられた機能を自己決定的

に実行せしめるもので國家干渉の強度は財産監督から

官行造林などまで各種の段階があるという。

Forstbetriebsverwaltungは森林経営管理ともいうべ

きものであるが前者が行政的のものに対しこれは旧

別経営の範ちゆうに属する。

わる費用及び収益や臨時の(außerordentlich)経営上の費用及び収益も経営費用、経営収益から區別される。

b. 損益計算の次の経営経済上の目的は至置成果分析(Die

Analyse des Wirtschaftsergebnisses)に關する基礎的かつ

啓発的意義にある。至置成果分析は損益計算の包括的提

示から得られる認識を掘り下げるのに役立つが、このため

には多種の至置的関連に關する特別な計算を必要とする。

至置分析(Betriebsanalyse)は貨幣計算の外にその他のすべ

てのもの、特に物量的報告や特別な確証をも林業経営の判

断に役立つものであるが、至置成果分析はそれの重要な

一部をなしている。

経済成果分析は次の事実に向けられる。

- 1) 事業(財政)計画と経営計算との一致について
- 2) 価値表示と物量表示の関係について
- 3) 経営給付及び(物価や賃金への)景気的影響が経済成果に及ぼす効果について。
- 4) 原価 給付 経済性について。
- 5) 主要な経営経済的事項の時間的发展(期間比較) *Zeitvergleich* について。
- 6) 他の経営との比較における経営の発展(経営比較) *Betriebsvergleich* について。

C. 経済成果についてのこのような研究の最終目的は、結局得られた経営経済的認識を将来の事業に利用することであって、これは

- 1) 技術的、経済的、商業的、組織的、法律的な個別的合理化処置によって行われ、また
- 2) これらすべての関係において、全経営に対する改良された総合計画によって行われる。

## 2. 経営政策上の目的

経営政策とは経営者が経営をとりまく数多の経済的社会的関係に目的を意識した作用を及ぼすことである。

経営は決して孤立した構成体(*Gebilde*)ではない。経営が与え受け取ることによって関与している全経済の一つの部分であり微塵である。他方では経営はその所有者、すなわち国家、共同体あるいは私人の全財政の一部をなし、さらには公課の担い手でもある。まさに経営は社会的構成体といえる。

これらすべての関連は経営 — こゝにいう経営は不変のものとしてではなく永続的な変化と発展において把握される — の任務、義務、要求及び権利を示す。

効果的な経営政策の実行は前述の関係及びその発展を規定するすべての経済的社会的構構と推進力の正確な認識、なかんずく自己の経済的状態、その現在までの発展、予想しうる将来の発展についての綿密な知識を前提とする。これらの事実は異論のない損益計算が提示するような論証力ある数字によって証明されるものでなければならない。通常、非常に主観的に彩づけられた自己の情けない状態の叙述は相手に何の感銘も与えないものである。

かくして林業損益計算は次のような経営政策上の諸目的に奉仕する。

- a) 経営管理の一般的経済発展への順応
- b) 経営上の要請と森林所有者の全財政との調和
- c) 租税上の目的による(森林を所有している公共体では財務調整の目的による)経営経済上の諸表の準備
- d) 被働者の労働組合との労働協約の締結
- e) 課税、木材市場政策、鉄道料金 貿易に関する林業政策上の目的による資料の準備。

## 3. 教育上の目的

経済的計算制度(*wirtschaftliche Rechnungswesen*)はそれ自身のために存在するのではなく、経営者の活動、計画、経営管理を支持し、経営者に最も大なる経済性を与えるべく目的づけられている。林業計算制度がこのような経営経済的—従来のは技術的な型にはまったものでない—意味において理解され、実践的に取扱われる限り、林業計算制度は林業家の掌中で意義ある道具となるのである。

計算制度は—経営に存任しあるいはもたらされる、または事業目的実現のために費消されあるいは生産される有形無形費用給付、諸私利の数量及び価値にまで拡張される。

損益計算ではこれら経済的価値(*Werten*)が対象である。

損益計算は当該会計年度に於て生じた価値変化(価値転換、価値減耗及び価値損失、価値発生) Wertveränderungen, Wertumwandlungen, Wertopfer und -verluste, Wertentstehung,)をできるだけ完全に明らかにし、所期の全済成果に対する自然的、技術的、全済的、組織的な制約をより正確に個別的に追求して確認することを、絶えざる全管合理化を目的として可能にし、実現すべく鼓舞しなければならぬ。

損益計算は上に述べた全済的意味と目的によって従来林業全管で慣用していた Verwaltungskameralistik (これは財産状態に起った変化を同ら説明しなかつた)と本質的に区別される。このことが理解されるならば、価値査定(Wertschätzungen) — それが大と小緻密な計算の形式をとっているとしても — を回避することは決してない。しかしながら Verwaltungskameralistik では査定(Schätzung)は恣意性をまねがれ得ないという理由で固く禁じられていた。これに反して全済では査定を自明のこととしている。なぜなら見積り(Schätzen) 評価(Werten) 選択(Wählen) 処理する(verfügen) ことは全済行為の本質的認識であるから。

したがって財産状態の変化の評価と計算、なかんずく林業に於て生起する獲害及び損失の評価にこそ意義ある全管全済的進歩が存在するのである。この場合、現金計算の特質をなしているような正確性が問題となるのではなく、むしろ全済的次元(wirtschaftliche Dimension)に対する林業家の目測を鋭くすること、要するに極く必須な — 物量的、技術的、管理的熟慮に関する彼の全く実務的な思考を価値的思考(Wertdenken) にまで高めることが肝要である。それによって林業家は彼の全管の状態と全済との非常な多様性を全体として考え、実践的に論成しうるようになる。即ち個々の要素を全体に対するその全済的意義に則つて正しく取扱い得るようになるのである。

このように損益計算は価値的思考に對しても、また全管全済的(全体的)思考に對しても重要な教育手段であることが知られる。

査定され価値の使用に對して起る疑惑は査定を一般的に排斥する十分な理由とはならない。全管を積んだ専門家なら評価の際の傾向ある恣意を容易に認めうるであろう。近時発布された規則書に見るように、評価方法は広く客観化されるのであつて、それからの本質的なかたよりはさ度毎に理由づけられねばならぬであろう。

加えるに、すべての評価は不確なものであり、特に林業においてはそうであつて、長い期間のうちには全済的な過失、あるいは災害が生ずる。このような場合にはそれぞれの施策案編成の際、新しい評価を行う。

全済的計算制度においては評価誤謬は決してぬすらしいことではなく、誤りを認めたらば直ちに「価値修正(Wertberichtigung)」で除去することができる。

確実な評価誤謬を甘受することは、それを損益計算における財産損失として、とかく無視してしまうよりは、いかなる場合でもより合理的である。

#### 4 公開上の目的

公共諸団体にかゝわる森林財産、殊に国有林並びに公有林では本来の所有者である国民や市町村民などが彼らの森林や林業全管に對してもつ同心の如何がきわめて重要である。彼等の関与が大であるならば、国会や委員会でも好意ある視手を併、林業全管に必要な賞賚を受けることは森林管理局にとって好都合であろう。

住民の啓蒙教化には種々の形態がありうるであろうが、しかしその上にお全済的(wirtschaftliche)目的についても同心を高めようようにするためには財産計算と損益計算 —

これは物量的な報告でも明らかにされ得る — の公開が最も善い手段であろう。

公開する場合 旧々の至管至済上の問題にあまりかゝる必要はなく、至済状態及び森林管理の成果についての全体像 (Gesamtbild) を保持しているのが望ましい。そしてこれは他のあらゆる至済部門で普通行われている価値的な記述によるとき最も理解しやすいものとなる。

公的関心の意義と効用については、既に数十年前、オーストリアの森林参事官 Ing. F. Hoffmann が「国有林管理局における会計報告の原理について」( "Über die Grundlagen der Rechnungslegung in der Staat forstverwaltung" ) という論文で論及し、扱はその論文を次の言葉で結んでいる。「いかなる森林管理も、たとえそれが最良のものであっても長い期間をとってみれば、公衆の理解と協力は欠くことができない。それ故、国有林管理局はその任務のために全国民、なかんずく国会の理解を必要とし、一方国民及び政府は国有林管理局の公式の会計報告を必要とするのである。」

## B. 林業財産計算の目的

### Zwecke forstlicher Vermögensrechnung

林業利益計算が、合理的な林業至管が話題になって以来 — たとえ欠点のある形態であつたとしても — 既に存在していたと云い得るならば、林業財産計算に關してはその反対のことを確認せざるを得ない。なんとすれば近代の林業の発端以来およそ200年の長きにわたって、林木蓄積価は例外としても林業財産の大きさや変化は少しも重視されないような計算制度で済まされて来たから、このような傾向をもつ林業計算制度のより以上の発展の試みが実践面で旧々になされ始めたのは漸く最近になってからのことである。

この歴史的確認は優良な — いや一部は卓越した林業が財産

計算なしでも可能であつたことを示している。しかしそれが至管において財産計算が拒絶されるという十分な理由には勿論なり得ない。

多数の卓越した実務家や、林業至管至済学の学問的代弁者の殆んどが林業財産計算に賛成の意見を述べているという事実は十分注意されてよい。程かに従来の学説ではかゝる計算の目的や、実践的効用が特に徹底的に研究されておらず、且つ納得のゆく方法で証明されていないという欠点を指摘することが出来る。即ちドイツの山林に追つて私伐を考えると、財産侵蝕の激甚な統制及び資本と賃料 (Rente) の明確な区分の要求はそれ自身のための主張のようにみえて、このことは全く正しかつたのであるが、しかし林業計算制度において財産計算を実施する唯一の理由では決してないのである。

そこで以下、林業財産計算の目的についてできるだけ完全な概観を与える試みをなそう。しかしこの際読者はこの論述をどこにでも当てはまる教義だと理解してはならない。林業至管そのものが様々であるように、その計算形態もまた様々であり、ということを考えるがよい。したがって如何なる場合でも、ある具体的な林業至管あるいは具体的な森林管理局にとって、計算制度の発展段階での如何なる段階と形態が最も合目的で且つ最も有用であるかを吟味しなければならぬ。

林業財産計算の重要な目的として考えられるのは、全体的及び個別の至管財産の確認、利益計算の補充と統制、至管政策並びに林業政策関係の計算的基礎づけ、租税に及びある種の公同上の目的による賃料の整備である。

以下この若々について述べる。

### 1. 全体としての至管財産の確認

財産を管理している人なら誰でも、その価値と価値変化の大きさについて十分正確な観念を持っているということは自

明の事柄であろう。しかし、林業では従来この概念を一般に  
至営財産の大部分をなす林木蓄積の面積、樹種、立木度、收  
穫級のような自然的事実 ならびに建物、機械、器具、事務  
室などの資産の物的記述に限定していた。その年前には未だ  
林木蓄積量 (*Holzvorrats messen*) — ころでは主として  
その価値が向題である — は未知の大きさであり、したがっ  
て例えば虫害で失われた部分も殆んど見積り得なかった。今  
日では国有林や大私有林ではないかなる場合でも地業案編成の  
際に蓄積量を測るか、あるいは収穫表によって見積ることを  
自明のこととして望視している。このことは確かに一つの大  
きな進歩である。

しかしながら、地業案編成業務は林分記載の際、林木の品  
等区分を行うから、蓄積量の測定を越えて林木蓄積の質的 (*qualitativen*) 区分 — 最初は未だ粗野ではあつても —  
に移行した。学者は価値的に (*Wertmäßig*) 分類された物  
重報告、あるいは確認された量の 十分な評価 (*volle Bewertung*)  
を勧める。これは漸次的区別であつて、合理的な至済  
行為は純粋な数量計算では満足されず、自由に処理しうる財  
の価値性に注意しなければならぬということ。即ち数量が  
その価値を表わすことが少くなればなる程、価値性にますます  
注意しなければならぬという認識は共通している。けれど  
し財の至済的重要さを表現するのは物重ではなく価値である  
からである。即ち物重は様々な程度においてのみ価値の担い  
手であるにすぎない。このことから林木蓄積量の把握につい  
ての関心の程度は、すべての林業至営、森林管理において同  
じではないことが分る。林木蓄積量が非常に大きく且つ非常  
に異なるところでは評価の代償が最も早く支払われ、価値につ  
いての実践的考慮が最も有利に効果するから、蓄積量の把握  
がまず第一に実行されるであろう。

財産をその価値に則つて保持し (*dem Werte nach erhalten*)、

且つその上に価値創造 (純収益あるいは財産の増加) を狙う  
のは、一般に至済活動の本質である。なんとなれば至済行為  
は恒常的な欲求の充足 (*Deckung dauernden Bedarfs*) の  
ための資材の準備を意味するから、この恒常的原則 (*Prinzip*  
*der Dauer*) は林業において保続の原則 (*Prinzip der Nachhalt-*  
*igkeit*) と表現されている。しかし保続の原則は従来単に数  
量的なものと理解され、応用されて来たが、この方法は林木  
蓄積内部の価値差異が大きくなればなる程、ますます不正確  
かつ不満足なものにならざるを得ない。純数量的なこの計算  
は至済的思考をもつ専向家達によって正しく、しかも明白な  
反論を惹き起した。保続原則は蓄積財産の価値的捕捉 (*Wert-*  
*mäßige Erfassung des Vorratsvermögens*) 及びその価値変  
化の計算的統制 (*rechnerischer Kontrolle seiner Wertverän-*  
*derungen*) への要求があつて始めて其の至済的意味をもつ  
からである。

林木蓄積の保持に林業家が特別な関心をよせるのは、それ  
が至営資産の重要な部分をなしているということだけではない。  
流動資産の変化ならば必要な資金が手元にあれば極く短  
期間に再調整ができるのに、蓄積価は一度失われれば非常に  
緩慢にしか再蓄積ができないという事柄にもよるのである。

林木蓄積量の変化 (*Veränderungen*) は量的もしくは価  
值的な蓄積の造成及び蓄積利用の如く計画に応じて成り立つ  
か、または自然現象など不可抗力的なものによる結果である  
かのいずれかであつて、しかも実際には林木蓄積量が変化す  
るのが — *Abetz* が既に強調したように — 常例であり、法  
正林の模範を放ち込まれた林業家が恐らく仮定しようとした  
ような例外は存在しない。新造林、枝打、土地改良、林道施  
設などへの各種投資は財産を増加し、必要の維持費、補修費  
の延滞は — 農業で *kalttes Abschneiden* という — それを減  
少させる。財産変化は損益計算、原価計算、給付計算と関連

して現実の意味をもつのであるが、これについては後に述べる。林業経営に於ける絶対的資産価値は — “Vermögen” という言葉の真の意味に於て — その折々の給付能力を反映すべきであり、およそ原始投資資本(ursprünglich investierte Kapital)や、あるいは現在の分割価値(gegenwärtigen Zerschlagungswerte)の如き擬制的価値(fiktiven Wert)を反映すべきではない。秩序ある経営がなされた山林のこのような財産価値ないし収益価値の長年にわたる発展は単に価値が恒常的であるばかりではなく常に高まりつゝある優れた財産状態を印象深く導くであろう。確かにこの見通しは多くの全済的決意 — 固より大蔵大臣の — を容易にする。

この点について山林局長官 Bernhard の所論を参照のこと。

林木蓄積についての全体的知識はその価値的構成(wertmäßige Struktur)即ち作業級々令級による価値的構成をも包括する。この観念は各々の施業案編成の際得られた経営の全済的状态についての総合的表徴を完全なものにし、林業経営における内部全済的、ならびに経営政策的な実行計画及び継続計画を基礎づける。

## 2. 個別的な経営財産の確認

この確認は個々の経営処置に際して重要な役割を果たしており、最後には全経営の全済性ということにおいて効力を現わす。

機械、器具、乗物の如く、減耗を免れ得ない設備財の特別な組織(organisation)(Maschinenhöfe)に基く合理的利用については、既に特有な計算制度と共に林業へも導入されているから、これら設備財に関する詳細な論証は必要としない。

しかるに経営行爲の本来的対象であり、経営資産の最も大きな部分をなす林分の価値(die Werte der Holzbestände)については、実際不正確な観念しか存在していない。これが

多くの非全済性 誤った全済的処置、裁会の逸脱、経営処置の誤った序列づけ等の原因をなすのである。

林分価値を知ることとはとりわけ重要である。さればこそ林分価値については、除伐、間伐、投打、土地改良、森林保護処置のような森林振育のあらゆる処置をした場合について、研究されており、また 研究されねばならない。それと同時に経営者にとって決定的なものは費用価あるいは伐採価ではなく期望価でなければならぬということがおのずから理解される。

林分価値及び林分給付の確認は収穫時及及び収穫方法の決定や伐倒木の換価の決定にも重要な意義をもつ。また逆に販売取得高 — 前の収穫の際の — は林分価値の判断を確証し、より優れたものにする。しをがってこのような価値関係は施業案編成で確認された林分価値(ermittelten Bestandeswerte)の継続的照査と修正(laufende Kontrolle und Berichtigung)として、即ち永続的評価として効果を発揮するのである。営林署長が林分価値を随意に変更しようという意味ではなく、面積変更の取扱と同じ様に、次期の施業案編成や新しい林木蓄積評価に至るまでに、評価誤謬の確証を累積しなければならぬという意味において評価誤謬は特に入念な再吟味を受けなければならぬのである。

このようにして、経営内で活動する職員は全経営の全済性に役立つような価値意識(Wertbewußtsein)によってどんどん充てられてくるであろう。

さらに林分価値の確認は林分価値給付(Wertleistung)の調査、あるいは簡単な判定にとつても重要であり個別的になされる種々の経営比較(Betriebsvergleich)の実行にとつてもまた重要である。

## 3. 損益計算、原価計算、財産計算の因子としての財産価値

損益計算で資本と賃料 (Rente) の適当な区分をなすためには、生長価 (Zuwachswert) の確認が前提となっている。生長価は林分価値から最も確実に算出することができるのであって、既に Preszler はこの方法を板の指率公式 (Weiserprozentformel) の展開に應用している。かくして旧別林分の財産価値は損益計算の一つの重要な計算因子となるのである。すでに述べたように林分についての実践的な研究は林分価値を前に吟味し、また必要な場合には修正する機会を提供する。

旧別林分及びその合計した輪苗種の生長価を確認することによって財産増加及び財産減少の計算に対する尺度が得られ、価値保続性 (wertmäßige Nachhaltigkeit) についての判断が可能になる。

林木蓄積価の増減が年々記帳されるならば 林木蓄積調査と評価方法及び継続記録方法の相互統制 (gegenseitige Kontrolle der Holzvorratsinventuren und des Bewertungs- und Fortschreibungsverfahrens) が可能となり、その方法の継続した改良にまで到達する。

複式記帳を用いればさらに 財産計算は損益計算の自動的監査 automatische Kontrolle として機能する。これら二つの計算は同一の数字を使って計算するが、その分類と総括においてのみ異なるからである。

最後に財産価値は 原価調査、給付調査、収益性調査 (Kosten-, Leistungs-, und Rentabilitätsuntersuchungen) に関連重として利用でき、これは旧別林分及び全林業経営に拡張することができる。しかしかかる目的は多くの着目点、特に土地純収益学派から出た人達や、蓄積評価を収益性計算に必要であるという理由で根拠づけられた人達の側から生じたような重負が置かれるべきではない。彼らは財産価値の確認をそのまま損益計算の目的と称した。国有林管理局もまたその

森林管理規定 *Forsteinrichtungsanweisung* において費用ないし森林資本の「適当な収利 (angemessene Verzinsung)」を規定していた。

収益性思慮は自由に処理しうる取捨他のところ、しかもより大きい効率 (Nutzeffekt) を約束するようなところへ投入するという思慮を常に前提としている。かかる思慮は林業経営内部においてもそのまゝ妥当する；経済的に思慮する林業家はさまざまな経営上の可能性のもとで、最も大きな成果が期待されうる可能性を常に選択し、かつまずそれを実行するであろう。しかし「森林資本 (Waldkapital)」の収益性を工業企業のそれと、あるいは普通利率のみと比較する時にはその限りにおいて森林が管利経営とみなされ、そしてそれに応じた経済目標が与えられたものと仮定されている。

林業に於ける経済目標の問題をここで詳細に論ずる予備はないが、ただ「一般的拘束力をもつ経済目標——林業経済利率 (forstlichen Wirtschaftszinssfuß)」といった意味での——は存在しない」ということだけは云えるであろう。経済目標の設定は森林所有者の慎重な、しかし最終的には意志的な行爲である。実際、最適収益性をめぐる経済行爲というものも理論の上で可能な経済目標である。しかし、自由に処理できる状態にある資本の最も有利な投資を既に始めている人達は短期の資本回転と最も安全に見積られた利得機会での企てに関心をもつであろう。それゆえ彼は有利な機会にある種の経済活動から他の経済活動に容易に移り得るように、価値を管利経済的にできるだけ可動的な状態にしておくことを重視するであろう。しとがって百年もの生産期間を要する林業は収益経済としては元来不適当な経済部門である。首尾一貫した収益経済なるものはこゝには存在しない。土地純収益学説も確かにこの思想に拠っていたのであるが、展開された計算方法は誤っていたし、その適用は山林を危険な粗放化に導いた。

(例えばサクセン)

#### 4. 経営政策上の考察と森林政策関係の基礎

財産計算が経営政策的な関係に対して、たとえ損益計算程大きな重要性をもたないとしても、財産価値の状態と発展が正当な関係の設立と維持の際の重要な因子であり得るような場合は十分存在するであろう。同時に、この資料は森林所有者団体(Waldbesitzerverbänden)や林業委員会(Forstwirtschaftsrat)のための林業政策目的に利用され得るであろう。

#### 5. 租税上の目的

経営経済的に適度に賦能している財産計算は租税目的に直接には使用できないとしても、森林所有者に対して、彼の経営の給付能力に関する最良の洞察を与え、それによって彼の租税負担に確かな判断を下し、税法についての適切な批判を行うことができるような確固たる立脚点を与える。

#### 6. 公開上の目的

財産計算はこの点においても損益計算より重要さは少い。加えるに、私的森林所有者は租税あるいはその他の恩恵から自己の財産価値の公表をよろこばないであろう。

しかし、人々が彼らの森林の大きな価値について認識することは願わしいように思われる。このようにしても、森林の撫育と保護に対する彼らの関心は高められうるであろう。少くとも国有林管理局はその国家財産の価値、十年來の財産の発展、同じく財産損失 — 自然現象による損失や公衆の損失、特に不注意による火災から生じた損失 — について継続して公表すべきである。

#### 7. 財産計算の経営経済的認識価値についての余論

林業財産計算に対する明らかに俗っぽい一つの異論は「財産計算は如何なる経営経済的価値判断も許さないので余計な

ものである」と論ずる。この判断は明らかに次のような見解、即ち「財産計算の目的 — しかも唯一の目的は林業経営の経済的やり方に対する価値判断を与えることである」という見解に基いている。これは誤謬だ。

財産計算は — 損益計算と同様に — 価値判断から全くまぬがれた事実の客観的確認 (*objektive Feststellung von Tatsachen*) にほかならない。国有林管理局の従来の“Wirtschaftsergebnisse” (経済成果表) もまさに財産計算であったのであるが、必要と認められていたし、かつ管理局に対してよくその任務を果して来たのである。それというのも、経済成果表は当該年度に生じた経済上の出来事全体の概観を与え、また統計的系列に関連して相対的、全体的に経営の発展を示すからである。経済処理と成果との因果関係はこの概要からは極く限られた範囲内ではしか知ることができない。しかしその数値は原因の探求を誘発し、原因の合目的性、経済取引あるいは中止の合目的性を判断し、そこから将来のための教訓を引き出す機会を与える。このことは特別な原価及び給付調査の場合になされる。

生産経営 (*Produktionsbetrieb*) — 林業経営がそうであるように — の経済性の判断は技術的合理性 (*technische Rationalität*) の判断から出発する。しかしこれに関しては財産計算も損益計算も教示を与えるものではなく、せいぜい臆測を根拠づけ、その限りにおいてある開発的価値をもちうるのである。技術的合目的性が吟味されたならば、さらに所与の技術的可能性のうちで、全経営と関連して最も有利なものが選ばれたか否か調査される。やはりこの場合にも財産計算や損益計算は何一つ告知しない。これまた比較原価調査及び比較給付調査に基いてのみ判断しうるのである。

このことはすべての生産経営に妥当する。しかし林業にあっては生産期間が長期にわたるため、主代收穫はその年の費

用と何ら因果的関連をもたないという特殊性が加わる。短期生産が可能で、1年間に数回の資本回転が許される工業経営と林業との種々本質的な区別もここにあり。唯、林業経営の副産物のみが工業経営と幾らか比較できる。

ここでは至済成果の——勿論唯単に量的な——至宮至済的判断もまた行われよう。

林業における財産貸借対照表(*Vermögensbilanz*)に最も興味ある批判を行ったのは R. Liefmann である。彼は商企業の財産貸借対照表目的を研究し、——租税目的や相続目的と並べて——短期信用の保全を彼の比較考察の中核に置いた。そこで彼が「林業に対して財産貸借対照表のもつ意義は、この裏に因して商企業に対するよりもはるかに少い」と結論するのも当然である。しかし何別の並びに全体的な至宮財産、なかならずく林木蓄積財産の正確な知識が林業家の性向に対してもつ至宮至済的意義を彼は見過していた。

このような観念からすれば、財産計算はすべての林業経営において同じ重要さと切実さをもつものではないことは明らかである。林業至宮財産が大きくなり、価値差が大きくなって見極めがつかぬ様になればなる程、財産計算はより有益に機能し、それに必要な労力と費用はより価値あるものとなるであろう。

## II 財産計算及び損益計算の基礎並びに手段としての簿記

*Die Buchführung als Grundlage und Instrument der Vermögens- und Erfolgsrechnung*

計算制度のための記録は至宮至済的に認識された目標に対応する形態で簿記に提供される。簿記は自己目的を有するものではなく、常に至済至宮の計画、実施、統制のための補助手段である。簿記の形態(*Gestalt*)は至宮事象の数、多様性、複雑性、価値性にしたがって、約言すれば至宮の大きさと特性にしたがって言えられるべき、明らかな目的性の問題である。農家の副業的小山林至宮が要求するわずかな記録と、大国有林管理局の細かく分類された計算組織との間には限りなく豊富な簿記の形態が存在する。

### 1. 簿記の任務と組織

計算制度への要求は時代の至通とともに、大きく、かつ多様なものとなってきている。

以前は大企業の簿記は本質的に財産貸借対照表、損益貸借対照表に何くように組み立てられていた。

しかし計画至済と国家的価格統制の影響で、原価と至宮の至済性に対する関心が前面に出てきた。価格を間違いなく決定しようとするれば、原価が知られていなければならなかったし、至宮の至済性を永く發揮させようとするれば至済性が保証されていなければならなかった。また、国の至済行政官庁が多数の至宮体が生み出した成果を統計的に消化し、十分応用しようとするれば、旧々の至済部内の簿記が比較され得るものでなければならなかった。

かくして、「国立至済性管理局」(*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)に「国立至宮至済委員会」(*Reichs-ausschuss für Betriebswirtschaft*)が設立され簿記の組織化のための

方針書の作成が委託された。その翁論は Schmalenbach が決定的影響を与えた「簿記基準書の原則 (die Grundsätze für Buchführungsrichtlinien)」であって、国家経済相、フロイセン経済相及び国家価格委員会が発令で、1937年11月11日実施された。この経営経済的に基礎づけられた簿記の組織はコンテンラーメン (Kontenrahmen) の形態で採られたのであるが、この形態はすべての経済部門に対して基礎的意義をもつものであつて、しかも個別経済部門ないし経営の特性に応じたコンテンラーメンなりコンテンプラン (Kontenplan) を形成するための余地を十分に残している。

コンテンラーメンは4つの主要目的に役立つ。即ち、1) 財産計算及び損益計算、2) 原価計算、3) 経済性計算及び4) 処理と計画。ここでは、旧々の経営現象を完全に捕捉し、その経営経済的特性によつて截然と区別することが大切である。財産計算及び損益計算では、例えば支払勘定 (Zahlungsverkehr) で捕捉された出納以外に、完全に捕捉されない財産変形 (Vermögensumformung) 増加と減少、割り当てられた総掛りの経営費用及び収益 (überbetriebliche Aufwendungen und Erträge) も計算の中に入れること、経営外費用及び収益を経営上固有のものから分離すること、経営費用及び収益はさらに全常的なものと臨時的なもの (非常のもので決算年度に加算されるべきでないもの) から区別することが重要である。このようにして経営固有の成果は総成果から浮び出されるのである。

コンテンラーメンの外的構成が他の分野——たとえば記録、文書による証書、学術上の書式の編成——にも有効な十進法に則っているということは、この経営経済的簿記の本質的メルクマールではないが、大なる概観性と適応力を簿記に与えている。

コンテンラーメンは10ヶの勘定クラス (Kontenklassen) に分れ、その各々が更に10ヶの勘定群 (Kontengruppen) に、それがまた更に10ヶの勘定科目 (Kontenarten) に細分され

る。細分化に必要な度合はすべてのクラスにおいて同じではない。一般に概観性の理由から、3位の勘定で済む試みがあるが、旧々の勘定科目のそれ以上の分類は4位の勘定において重要な開明を与えるものである。

## 2. 林業経営におけるコンテンプラン

林業経営におけるコンテンプランの構成は附表2として示されている。その分類は次の如くである。

- クラス0 設備財産及び資本 (Anlagevermögen und Kapital)
- クラス1 財務流動財産 (Finanz-Umlaufvermögen)
- クラス2 中性費用及び中性収益 (Neutral Aufwendungen und Erträge)
- クラス3 原料 補助原料、経営材料 (Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe)
- クラス4 原価種類 (Kostenarten)
- クラス7 半製品及び製品 (Halb- und Fertigerzeugnisse)
- クラス8 収益 (Erträge)
- クラス9 決算 (Abschluß)
- クラス5及び6 は他の経済部門で原価計算及び場所別原価計算 (Selbstkosten- und Kostenstellenrechnung) に利用されるが

このコンテンプランでは除外されている。何故なら林業においては場所別原価計算は收穫費、植林費、林道費、運搬費に關する特別な計算——これは同時に経営技術的処理をも説明する——によつて広く代えられているからである。

恐らく読者はこのコンテンプランをみて、あまりにも多数の勘定科目が作られているという印象を受けるだろう。この印象は幾十万マルクにもものぼる経営成果のうちで、ある特定の勘定科目の計上する額が如何に少いかということを知れば、もつと強烈となるに違いない。しかしここではこの問題に決定を下す必要はない。というのも、定められた勘定科目の総括によつて

その利用効果を減少せしめることなしに、簿記が簡素化され、容易になり、至当なものにすることができないかどうかを考へるための、たんなる利戟としても役立つかも知れないから、

コンテンプランは *Niedertsachsen* 国府林管理局の官房予算案に端を発し、一部は再編成されて、前述の簿記原則に応じて補充された。コンテンプランによる簿記と官房簿記の区別を明白にするため、この書物で附表1として添えられている *Kattenbüchl* 管林署の「決算勘定科目表(1953)」(*Verzeichnis der abgeschlossenen Konten*)に、対応する官房標題が存在する限り挙げておいた。この表を一覧するといかなる対象が管林署の官房会計によって把握されないかが明らかになり、官房標題の欠陥に自ら気付くであろう。把握されていない対象は財産仕高及び財産変化、総掛りのな至管収益及び費用であるが、至管成果に影響するのは財産変化と総掛りのな至管上の数値のみである。これらは次の概要に於て示される。

### 収入超過と純収益の区別

*Unterschied zwischen Einnahmeüberschuss und Reinertrag*

#### I 財産移動 (*Vermögensbewegung*)

1. 支払勘定(債権、負債を含む)にふれない財産増加及び減少
  - a) 無償、あるいは借引での資産の増減; 地所、建物、動産の割当(*Zuweisung*)あるいは取去(*Abnehmen*)無償あるいは特価による木材の交付。
  - b) 生長量に比しての節伐(*Minderernte*)
  - c) 至管内での財産の消費; 立木あるいは伐倒木の消費、建築材料、推肥、苗木、種子の如きすべての種類の準備品の消費、天然産物による労働給付の支払。
  - d) 減価償却の対象である設備財産の減耗、即ち建物、設備、使用取の減耗、地下資源の採掘。

e) 資産の維持、及び研究の停滞; 不十分な森林撫育、不十分な造林行爲、林道及び建物維持の等閑。

f) 自然力による災害 災害 野獣の害などや、誤った至管配置などによるあらゆる種類の財産損失(*Vermögensverluste*)

ス 一面的にのみ(収入あるいは支出として)捕捉される財産転換(*Vermögensumwandlungen*)

- a) 生長量に比しての節伐(*Minderernte*)
- b) 資産の売却及び購入; 土地、その他の資産
- c) 資産の造成; 建物 造林、林道、橋梁
- d) 資産の価値増加; 土地改良、施肥、伐打
- e) 本業の至管計算上に生起する限りの積極的 消極的森林権利(*aktiven und passiven Forstrechten*)の解消(*Ablösen*) (然らざる場合は1a)

#### II 総掛りのな至管費用及び収益に対する至管の持分(*Anteil*)

- a) 上位職務に關するもの; 中央官庁、中間官庁 (*übergeordneten Dienststellen zentral- und Mittelinstanz*)
- b) 会計、施業案編成及び測量局、工事局に關するもの。 (*Kassen Forsteinrichtungs- und Vermessungsamt Hochbauämter*)
- c) 林業学校、試験場に關するもの
- d) 扶養手当に關するもの
- e) 傷害保証に關するもの

前に挙げた財産移動と総掛りのな至管費用及び至管収益を記帳する場所はコンテンプランが指示する。*Kattenbüchl* 管林署において1953年度に記帳された額の大きさは決算勘定表から個別的に知ることができ、より大きい詳においては財産計算及び損益計算から総合的に知ることができ、評価問題は次章で取扱う。

コンテンプランもしくはコンテンプランは16頁に掲げた簿記の4大目的に則って形成されている。その1の主要目的即ち

財産計算と損益計算に向けられる考慮は極く単純であつて、ある特定年度の固有の経営成果 (eigentlichen Betriebserfolg) を表示すべきである。この成果は本来の経営と何の関係もない森林統治管理の如きものと、経営の本質であるものとを含む資料が、あらかじめ上述の計算目的にしたがって分離 (限定) された後に、費用 (クラス4) と収益 (クラス8) との差から主として判明する。しかし向う3年間の借地料の前納の如きは当該会計年度にかゝらない。この種のいわゆる「中性費用及び収益」は分離されてクラス5に記帳される。その外、経営財産 (クラス0, 1, 7) も経営実行 (Betriebsvollzug) によつて一定の変化を生ずるがこれは損益計算の際に組み入れられねばならない。最後に経営成果、中性成果、純成果はクラス9において表示される。

(註) 財政投入及び引出しは (Verweisungseinlagen und -entnahmen) 純収益の計算の際配慮されない。

### 3. 簿記体系; 官房簿記, 単式簿記, 複式簿記

一般に数多の簿記形式の概観を得るために、それらを簿記体系 (Buchführungssysteme) に区分するのであるが通常三つの体系、即ち単式簿記、複式簿記、官房簿記 (einfache, doppelte und kameralistische Buchführung) に分類している。林業関係の分野でも簿記に言及しており、如何なる体系が林業に適するかという幾多の研究がなされて来た。

この問題に関して提起されたすべての思想をここで述べ、かつ吟味するのは行き過ぎであろう。特にそれらは何十年にもわたって分散しており、また一部は進歩した林業経営にもはやそぐはないような前提から出発しているからである。しかしこれらの学説は「概して『史的な現象形態の記述に没頭し過ぎて、すべての争論のもとでの本質的なことがらを強調するのがあまりに少なかつた』という批判は恐らく許されてよいだろう。

われわれは簿記体系を、簿記の目的が果たされるために簿記

素材 (Buchungstoff) を獲得し、整理し、記帳し、計算する原理の統一と理解しなければならぬ。したがつて簿記体系は——全消費経営がそうであるように——目的論的体系であり、奉仕すべき定められた目的によつてその意味と形態を得るのである。

この奥で単式簿記並びに複式簿記と官房簿記との間の根本的な相違は疑いもなく存在している。前二者は利潤あるいは純収益の確認を目的とするのであるが官房簿記はこれに対比して収入と支出における財政運営を、予算案や細をきわめた財政規定 (Haushaltsvorschriften) が遵守されているかどうかによつて照査することに役立つものである。官房簿記は元来莫大な支出を惹起する反面、僅かな収入しかもたず、その上全消費経営にみられるように支出を収入に対応させないで、直接に個別的管理部門領域での実際的要求に対応させるところの公的管理の簿記である。いみじくも Schön は公的管理を「費用至満」Aufwandswirtschaftlich として性格づけ、そこでは簿記は大體において支出統制 (Ausgaben-Kontrolle) の役目を果たすものであるとした。かくして官房簿記は財務管理の一つの道具であり、したがつてまた総額主義 (Brutto-Prinzip) に支配される。けれど財務管理によつて收支の差はたかだか二次的意義しかもたないから。

しかし全消費経営にとっては成果 (利潤あるいは純収益) は中核的意義をもつのであるが国家経営の如く純管利至消的には遂行されない経営体においてもまた然りである。質弊価値的に捕捉し得ない効用給付 (Nutzleistung) の準備が如何なる費用なり、至消的収益の断念を必要とするかを簿記から知ることが重要である。しかし、上に略述したような単なる収入支出の記帳はこれについて何ら満足な教示を与えない。

固有林経営に官房簿記が適用された際、世人ははからずも超過収入を——明らかに純収益ではないのだが——純収益としてしまった。

それでも前に述べた財産移動と懸掛り的な至営費用及び収益を  
簿記や財産計算・損益計算に含めるとこの計算は比較的容易に  
是正され得る。尤もこれがためにその簿記は純粹に官務的にな  
くなるかも知れぬ。しかし財務至済上の要求及び至営至済上の  
要求をも満足させるように簿記を整備することはできるであら  
う。

しかし次のこともまた十分強調されなければならぬ。即ち  
上に言及したこの簿記の不完全性が官務学の主要弊害では決し  
てないのであって、至済至営の要求に全くそぐわないところの  
林業至営の財政法的拘束と財務管理の画一的な実行にこそ主要  
な弊害が存在しているのである。

単式簿記及び複式簿記は利潤あるいは純収益を確定するとい  
う共通の目的をもつのであるが、これら両者の本質的差異は各  
々の名称が明白に表現しているように、すべての至済上の出来  
事を単一記入するか、二重記入するかの差である。単式簿記は  
ある至営において財産移動と、成果過程のいずれに重点をおく  
か、またいずれにより大なる関心を見出すかに従って財産計算  
の性格をもつが、ともなければ損益計算の性格をもつのである。  
このような本質的なメルクマールに則れば、至営官務簿記(Ber-  
riebskassensystem)も単式簿記として特徴づけられる。

〔複式簿記は財産計算と損益計算を一身に集合している〕

実際、小規模至営では業務上の出来事が僅かでも概観す  
ることが容易であるから大抵単式で、組織的に整序されておら  
ず、そのために往々不完全な簿記を用い、一方大規模至営では  
コンテンプランによって徹密に秩序づけられた複式簿記を優遇  
していることは確かである。とはいえ、このことが本質的なメ  
ルクマールではなく、むしろ至営の大小、記帳事項の数と価  
値、通算性、優れた迅速な統制力への要求などの結果として、  
生じた現象なのである。

それ故、より小規模な至営であつてもコンテンプランを用いて

単式簿記の完全性をより確かなものにすることも可能であらう  
し、他面大規模至営でも複式簿記を特徴づける自動統制の長所  
を放棄するならば複式記帳を適き得るであらう。

簿記体系をその結果の正確さの度合によつて區別するのは広  
く弘まれている誤謬である。むしろ単式簿記、複式簿記、至営  
官務簿記とも同じ簿記材料から等しい結果を得ようとしている  
と云つた方が正しい。したがつて現象する相違は簿記体系にあ  
るのではなく、記帳すべき出来事の捕捉の完全さの程度に  
また財産移動の異なる評価に基くのである。

財産計算と損益計算に因するこれからの詳論は複式簿記を前提と  
して始める。これは何も複式簿記を単に正しいとか有用なものとして勧めるためでは  
なく、その徹底な首尾一貫性と完結性の認識が他の二つの簿記体系の批判的理  
解に導き、且つそれを容易にするからである。簿記形式を選択  
すること、及び記帳事項の範囲を林業至営より森林所有者の特  
殊事情や至営を消的関係に最も適合するように限定することは  
森林所有者や森林管理局の問題である。計算制度の領域でも重  
要的不足が事情によつては眞的価値を意味することがありうる。  
しかし学問は完全で体系的な認識に関与するのである。

それ故、複式簿記の本質(Wesen)をここで簡単に説明する  
ことが必要となる。嘗つては、簿記行為を人格化して考えた勘  
定科目間の無数の——且つ人々が言わんとしたように無意味な  
——交換行為であつて、その際何か神秘的な簿記命題たとえば  
"Per Waren am Kasse"の如きものが特別な難事を依り出  
すものであると断言しようとした。しかし複式簿記は至済至営  
の本質からすこぶる容易に理解される。

至済至営は分業より成る國民至済の一微闕であり、至営内部  
において共働する人間の特別な能力と自由に処理し得る至済手  
段によつて、至済敗を——生産物の買手にとって可能であるよ  
りも兼価で優良に製造する状態におかれた構成体である。こゝ  
に両者に対する効用(Nutzen)が基礎づけられている。同じこと

が全済至営相互の關係に通用できる。かくして企業は、これに對して反対給付に基く「Verkehrswirtschaft (流通至済)」を結果する。各々の至営体、われわれの場合には各々の採集至営を通じて取の流れは有形取と用役給付から、支払の流れは反対方向に流れる。採集至営では例えば至済取(苗木 種子 堆肥 勞力 給付)を調達して、それらを不採生産に使用し、收穫された不採を販売市場に運ぶ。ここで得た売上金は至営体の金庫に流入し、大部分は上に述べた至済取の調達に向けられる。したがって至営体から調達市場へと再び流れ去るのである。至営の恒々の内部的あるいは外部的な価値の動きにおいて、給付及び支払がどこから出てどこへ行くかの問題は複式簿記の基本的問題

*Die Frage nach dem Woher und Wohin der Leistungen und Zahlungen* である。

至営の創立あるいは開始に際して、貨幣手段を含むすべての資産は財産計算の左側に積極財産として記帳され、その抽象的總体価値(資本)は右側に消極財産として記帳される。右側は全至済手段がどこから来ているかを所有権及び権利形式によつて分類して示し、左側は至営組織の際にそれらがどこへ運ぶか、即ちそれらが現在どのような資産として具体化しているかを示す。

のI.1に述べた財産増加と財産減少は常に資産の側と資本の側にそれぞれ記帳されなければならない。何となれば抽象的価値は具體的価値の總額を變化せしめるからである。これに反して財産転換及び資本転換(*Vermögens- und Kapitalumwandlung*) ( )は財産なりし資本の構成を變化せしめるのみであつて、その抽象的大きさは変わらないから、資産の側かもしくは資本の側に、しかも二重に記帳されなければならない。即ち今まで或る財産種類、例えば現金在高等として記帳されていた価値が異なる財産種類、例えば乗物の項に同一の大きさで現われるのである。全く同様に資本の側の転換は例えば短

期負債の長期のそれへの転換といったように記帳される。財産転換及び資本転換を除いた本来の至営至営は収入及び支出の形で現金在高等を増減せしめるような財産の移動である。この財産部分の變化に応じて資本もまた變化する。したがって至営至営は財産の側(現金の増減として)と資本の側(収益及び費用として)記帳されなければならない。

財産と資本の大きさの發展にのみ肉心があるとするならば、全記帳を対応する二つの勘定科目に限定することも可能であらう。しかし人々は一方では財産構成、即ち初め技術上の価値的な至営構成のより深い洞察を得ようとし、他方では至営成果因子の多種の組成のより深められた洞察を得ようとするから、これらの利用効果をも更に追求せんとして、財産も資本も必要に応じて程度に差こそあれ勘定科目に分けるのである。財産計算に役立つ勘定科目は一般に在倉勘定(*Bestandskonten*) (プラスのヨ、ク)損益計算に役立つものは成果勘定(*Erfolgskonten*) (プラスのウ、オ、カ)と呼ばれる。後者は資本勘定の従属勘定とみなされる。

すべての勘定科目は二部分より成り(T字型)左の部分は「借方 *Soll*」右の部分は「貸方 *Haben*」と呼ぶ。在倉勘定では消極側の記帳は借方に、成果勘定では貸方に記入する。受債記帳は反対側へ来る。複式簿記は減法を知らないのである。借方と貸方の差額はより少り額の側に入る。この記帳技術は訛別(*Kontrollen*)を容易にするのに役立つ。そこでどこからどこへの向は各々の記帳行為が答えるべきであるから記帳行為は常に一つの借方記帳と一つの貸方記帳より成立っている。このことから、すべての借方記帳の總計はすべての貸方記帳の總計と等しくなければならないということがまずオーに明らかになり、更に借方にあるすべての残高(*Salden*)の總計は貸方にあるすべての残高(*Salden*)の總計に等しくなければならないことが明らかになる。

最後に、財産計算で確認された至営成果もまた損益計算で確

通された経営成果と一致しなければならぬ。これは両計算が同一の基礎考慮の上に構成されているということ。即ち経営成果 = 収入 - 支出 + 財産増加 - 財産減少であるということにその根拠がある。財産計算と損益計算との差異は前者は財産変化を極めて細目に涉つて示すのであるが、収入と支出の差はただ一つの数字においてのみ、即ち現金在高位の変化においてのみ示されるということである。これに対して損益計算はその方程式にしたがって収入と支出を細目に涉つて記載するのであるが、財産変化は一つの（あるいは若干の）価値において示すのみである。したがって財産計算と損益計算は経営成果の大きさについては同じ数字を与えるのであるが、経営状態については非常に異なる洞察を与える。

#### 4. 複式簿記による財産計算及び損益計算の記帳技術上の問題

複式簿記についてここで詳細に記述することは不可能である。林業財産計算及び損益計算に関連して、単純な収入・支出記帳から離れたこと、特に財産移動 (*Vermögensbewegung*) 並びに収入支出計算で補綴されえない費用及び収益の取扱を説明することから十分である。

基礎的な区別は — すでに述べたように — 個々の出来事を借方と貸方に記入することである。「簿記原則 (*Buchungssatz*)」即ち簿記命令 (*Buchungsbefehl*) は二つの勘定を要求し、しかも常にまず始めにある勘定を、それに続いて借方記帳 (左側記帳) に到る。例えば木材販売の例を上げると、現金の次に木材売却代金、あるいは簡単に勘定番号で示すと 10 に次いで 80。乗用車の買入れの場合は簿記原則によれば乗用車の次に現金、あるいは簡単に 0.30 の次に 10。簿記簿は勘定番号を短期間にしっかり肝に銘じておき、常に異常な事例に遭遇したときのみ見る程度にしておく。クラススに記帳されるべき中性費用及び中性収益の分離の際には全体的考慮が要求されるのであるが、し

かしこの場合でも森林管理局による登記の指導で広範に規則化されうるし、その上大部分は年々繰り返されるものである。

各々の記帳は「証憑 (*Beleg*)」を必要とし、それから全済上の出来事の種類の、惹起された価値移動 (*Wertbewegung*)、証憑提出者の責任性が明瞭に推定される。証憑は大部分商取引の結果生ずる。即ち木材販売、俸給、買金の支払、実物引渡並びに労務及び用役給付に対する勘定書の清算、租税の支払、銀行や保険担当者との清算などである。しかしその外に内的事象例えば生長及び植林による財産増加や種々の損失や被害による財産減少の如きも記帳されるべきである。このような事例や、これに類似する事例の記帳では証憑は価値査定や損害査定で、あるいはそれに基いた証憑の形で置かれる。証憑制度は全全管についての照査に決定的意義をもつため、形式的にも組織的にも厳しく規制されねばならぬ。

記帳の大部分は、コンテンプランに示された序列にしよがって並列して記帳されるどころの収入及び支出に因る。しかし記帳の一部は漸く年度末 (*am Jahreschluß*) に生ずる。これは記帳されるべき価値がそこで始めて究極的に確認され歴史的に正しくクラス分けされて記帳されるからである。即ち一部分は簿記上の目的からも年度末になって始めて生ずる。

大体においてここで問題となるのは (24P16行~25P21行) で示した財務移動、総掛りのな全管費用及び全管収益の記帳であるが、それに加えて全管外的及び臨時的な全済上の出来事の限定、それゆえ価値変化及び蓄積変化や建物、設備、動産、債権負債、林役権、価値修正、積立金などの増減及び減価償却も問題となる。すなわち総掛りのな全管費用と全管収益並びにその限定が問題である。

同時に、資産の無償の受取りや引渡しは出資あるいは引出し (*Einlagen oder Entnahmen*) の性格をもち全管成果とはみなすことができないから、特別な取扱を要する。これらは財産に、直接には資本に追加記入なり帳消なりがなされる。例えば隣接管

林業にマツ林が割振さるべきか否か、あるいは不完全な保護の結果として起った山火事によってそのマツ林分が荒絶されるか否かは至宮至消的な區別である。いずれの場合もマツ林分は林木蓄積財産から帳消しされるが、始めの場合には対照記帳は直接資本に生起し、したがって至宮収益には何ら影響はない。一方その場合には対照記帳はまず損失勘定に起り同時に至宮収益は減少し——至宮収益が取り出されて、資本には追加されないとするは——資本には反映しない。このような事例のグループには国有林を管で年度末に普通なされる現金在高の国庫への引渡も含まれる。即ち引渡は至宮財産には影響を及ぼすが、至宮成果には及ぼさない。また景気変動の影響で林木蓄積がこうむる価値変化についても同じことが云える。

林木蓄積価の変化は損益計算に依用する財産の動き (*erfolgsrechnungsmäßig wirkenden Vermögensbewegung*) のうちで最も重要なものであって事業年度末に於て始めて査定される。これに關してはまず主要樹種別価額水準の変動を指数の形で統計的に調査し、それをもつて蓄積価並びに生長価を修正すべきである。ここで始めて林木蓄積は増減計算を通じて継続記録が可能となる。増加分は修正生長価、新植造林及び完了した天然更新の価値より成り、減少分は売却した木材、無償あるいは特価で引渡した木材、自己至宮に消費した木材、喪失した木材などの価値より成る。これらすべての木材は收穫費を含まない十分な価値で蓄積価値から差引かれねばならない。その外、林木蓄積が種々の損失損害によって蒙った価値減少も——それが着しい限りにおいて——減少分に包含されねばならない。概して林木蓄積価の減少は林木販売による獲得金で補填される。他の諸事項は数量記帳の折に容易に準備され年度末決算で総括される。

基礎資料が準備されたならば、林木蓄積価の継続記録 (*Fortschreibung des Holzvorratswert*) が作成されるが、これは計算の確かな事務員によって短時間に果される仕事である。

次の表は1953林業年度における Kattenbühl 演習林事務所の林木蓄積価の継続記録である。2-7欄は本来の継続記録を含む。10-17欄は評価 (*Auswertung*) に用いられる。1/1欄と1/2欄の価値の差は損益計算のところで述べた財産増加であつて金額にして39,634 DMの節約年伐量によるものであることを示す。1/3-1/7欄は景気利得 *Konjunkturgewinn* を分析し、特に1/4欄において景気変動の根源である総収益の持分を示す。

林木蓄積価の継続記録  
(*Fortschreibung des Holzvorratswertes*)

年 樹	種	旧価額における		価値指数	期首蓄積	増 減	加	減	末
		前年度末価値	Wa						
1953		1,283,210	Wa	4	Wa. i	6	7	8	9
Eiche		35,913	3	0.95	1,219,050	34,117	-	29,825	1,223,342
Buche		133,183	3	1.30	4,628,710	173,138	657	223,143	4,579,362
その他の広葉樹		1,825	3	1.09	40,758	1,989	270	2,075	40,962
Fichte/Tanne		179,213	3	1.46	6,176,381	261,651	16,915	192,292	6,262,655
Kiefer/Lärche		10,139	3	1.46	603,619	17,723	2,000	1,649	621,693
計		362,273	3		12,668,518	488,618	19,862	448,984	12,728,914

年 樹	度 種	前年度に 比し蓄積 額の変化 We-Wa	逆 成 ME	期 成 MI	全体として (Wa+2a) - (Wa+2a) = K	累算積算 実現として E - $\frac{E}{2}$	繰越せる 実現として ME - $\frac{ME}{2}$	未 実現として K - (E - $\frac{E}{2}$ ) ME - $\frac{ME}{2}$	実現せざる 部分の積算 による部分 MI - $\frac{MI}{2}$
		10	11	12	13	14	15	16	17
数字の導出		Sp. 9 - Sp. 2	Sp. 8 - Sp. 5	Sp. 6 - Sp. 8	(Sp. 5 + 6) - (Sp. 2 + 3)	Sp. 8 - Sp. 4	Sp. 11 - Sp. 4	Sp. 13 - Sp. 14	Sp. 12 - Sp. 4
1953									
Eiche		- 59,828	-	4,292	- 65,956	- 1,576	-	- 34,386	- 226
Buche		1,018,816	50,205	-	1,108,119	51,495	11,540	1,056,624	-
その他広葉樹		3,569	86	-	3,509	171	7	3,308	-
Fichte/Tanne		2,022,257	-	69,259	2,022,401	69,585	-	1,967,836	21,853
Kiefer/Lärche		208,255	-	16,074	195,765	520	-	195,245	5,064
合計		3,208,009	50,091	89,725	3,207,829	111,201	11,547	3,158,677	26,691

(奥付註)

“Aktivierung” を資産化と訳した。この訳語は必ずしも適當とは思われないので、Aktivierungの意味を教授の書簡によって紹介する。

「Aktivierenとは資産(Aktiven)を認識することである。それ故取産部分の増加、例えば、造林の増加を林木蓄積価値に記入することである。

造林に350 Mark 要したとすれば、造林費は現金で、350 Mark と認識される(造林費勘定は圧倒、現金勘定は石刻)その次にAktivierenが認識原則に基づき造林費勘定から、林木蓄積勘定へ270 Mark 行われる。ここで、この造林の価値は疑わしいものであり、唯、270 Mark と見積られるにすぎないというのが前提である。

うまく成功した天然更新であるならば始めの認識行は省略され、次の認識原則が自然の賜物に因り、資本勘定から林木蓄積資本へ450 Mark とする。したがって、Aktivierungでは増加の確實な価値が決定的役割を果たす。後に評価誤謬が明らかになれば、積算記録あるいは評価記録により価値修正が行われる。より大きな、あるいは極端に大きな価値修正は当然いぶかしいものであり、客観的再検査を要求する。」

### III. 林業経営における財産計算及び 損益計算の実例

#### Praktisches Beispiel der Vermögens- und Erfolgsrechnung eines Forstbetriebes

計算制度はそれ自身のために狂るのではなく、経営者に準仕し、常にその状態と経過を明らかにし、経営者の監視を可能にして、生産性の絶え間ない発展を鼓舞すべきものである。

貨幣計算 (Geldrechnung) はすべての経営経済的因子を区分して、その経済的意義にしたがって考慮し — それらの因子が経営に対して、重要な意義をもち限りにおいて、 — 最良の方法を相互に結合することのできる唯一の可能性である。勿論貨幣計算のみから固有の経営過程のじかの状態をうることはできない。したがって計算制度は価値と価値変動の背後に潜む経済 — 物産、用役給付及び権利 — の範囲にも拡張しなければならぬ。それ故、貨幣計算と並行して多様な内容をもつ物量計算 (Mengenrechnung) も行われなければならない。物量計算は周知のように古くから林業においてほされて来たところであり、概してすべての経営部門で自明の事柄となっている。

毎年の財産計算及び損益計算は年度報告を随伴していなければならないので、物量計算は、経営体の最も重要な人的物的基礎の記述によって、また経過年度の最も顕著な出来事、互かんずく前年度に対比される記述による価値的財産計算を補い、証拠づけるところの基礎とされる。この年度報告は基本的な事柄に限定すべきではあるが、簡便化される総計の如き性格を帯びてはならない。また年度報告は時間的、物的比較可能性を顧慮して一定の組織構造を保持することを要する。これはまた国有林管理局で報告の総括的理解を容易にする。

次に示す実例は三つの部分より成り、年度報告を財産計算、損益計算に先立って求める。

# 年度報告 JAHRESBERICHT

— 1953年度 財産計算及び損益計算のための —

## 分類

1. 経営の基礎 (Grundlagen des Betriebs)
  - a. 面積 (Fläche)
  - b. 蓄積 生伐量 伐採量 (Vorrat, Zuwachs, Hiebssatz)
  - c. 建物 (Gebäude)
  - d. 路網 (Wegennetz)
  - e. 人件 (Personal)
2. 事業報告 (Wirtschaftsbericht)
  - a. 一般景気 (Allgemeine Konjunktur)
  - b. 林業における賃金及び価格の推移  
(Entwicklung der Löhne und, Preise in der Forstwirtschaft)
  - c. 経営活動 (Betriebsvollzug)
    - (1) 生産 (Erzeugung)
      - (a) 労務給付 (Arbeitsleistung)
      - (b) 伐採 (Holzeinschlag)
      - (c) 造林 (Kulturen)
      - (d) 林分撫育 (Bestandspflege)
      - (e) 森林保護 (Forstschutz)
      - (f) 林道工事 (Wegebau)
      - (g) 建物 (Gebäude)
    - (2) 販売 (Verwertung)
      - (a) 木材販売 (Holzverwertung)
      - (b) 副産物收穫 (Nebennutzungen)

## 3. 経済成果 (Wirtschaftsergebnis)

- a. 経営成果 (Betriebsergebnis)
- b. 中絶成果 (Neutralsergebnis)
- c. 総成果 (Gesamtergebnis)

## 4. 現金仕当引渡後の1954年度開始残高の導出 (Herleitung der Eröffnungsbilanz 1954, nach Ablieferung des Kassenbestandes)

### 1. 経営の基礎

#### a. 面積

	時点	林地	除地	計
	53. 4. 1	1768.38 Ra	119.50 Ra	1887.88 Ra
	54. 3. 31	1773.02 Ra	127.86 Ra	1900.88 Ra
価値	53. 3. 31	2,007.193 DM	120,391 DM	2,127,584 DM

会計年度中に売却:

0.12 Ra の林地 価格 969 DM

会計年度中に購入:

4.76 Ra の林地 価格 9,380 DM

8.36 Ra の除地 " 532 DM

9,912 DM.

1.25 Ra の除地を林地に変える。従来を除外地 (Auschlussfläche) 1 Ra は現在の状態に応じて収益力ある除地とした。  
— Steinberggelände の購入の際、栗樹園、草地、池が今まで価値的に分離されずに居てことが判明し、それを補償価値 (Erinnerungswert) とする。土地資産のこれらの変化に対する全ての新評価 — 在末等価に附されていた 1 DM/Ra の補償価値をもつ 38 Ra の林道敷を含めて — は開始残高 (Eröffnungsbilanz)

の作成前に着手された。

639 Ra の監督林は官林署に属する。

b. 蓄積 生長量 伐採量

時点	長総森林規整 (49.10.1)		報告年度期首 (林業年度 1953)	
	単位	Vorrats. fm.	DMによる価値	
	全体	林地1Ra当	全体	林地1Ra当
蓄積	334,780	162	12,668,518	7,145
現在生長量	10,350	6	488,618	275
伐採量	7,600	4.4	-	-

詳細は「蓄積価の離脱記録」から見て取ることができる。

c. 建物

官林署屋敷 (Forstamtsgehöft) と4つの保護官林官屋敷 (Revierförstereigehöft) は年度始めに、68,400 DM の価値があった。— 新築は無い。— Steinberggelände を将来労働者家屋として役立つ屋敷 (土地も含めて) 23,000 DM の価格で購入。これらの家屋で住居の増築に要した費用は 6,375 DM であった。

d. 略 綱

最近の林道百録 (1955) によると官林署は下記の略綱を管理している。

林道総延長	43.0 Km
(そのうち固定しているもの)	30.4 Km
(将来固定林道として維持する予定のもの)	25.0 Km

維持と改設の延滞のために年度始めに於て資本計算の基礎となった 350,000 DM の不履行取戻しの費用の必要を結果した。年々の維持及び改設予定額、19,000 DM は現在の策

価額に従った定額、即ち、森林面積 100 Ra 当りの林道改設原価 13,000 DM、林道維持に対しては 4000 DM で計算した。

e. 従業員

(1) 官吏 (Beamte) との雇員 (Angestellte)

官林署は非業区管理官 (Revierverwalter)、保護兼官林官 1 名、4 人の外勤官吏の 6 人の計画官がいる。— 事務室には 3 人の雇員が正規に雇われている。

臨時的に Forstmeister (Revierassistent) 一人、Revierforster 2 人、Referendar 一人備った。

(2) 森林労働者 (Waldarbeiter)

年度	常備	規則的雇員	非常勤	計	このうち			女子労働者	
					熟練者	補助労働者	徒弟		
1950	47	2	15	64	38	3	1	22	65
1951	29	10	15	54	34	-	1	19	57
1952	29	-	6	35	28	1	-	6	41
1953	26	3	16	45	27	2	-	15	42

2. 事業報告 ※)

a. 一般景気

1953 年は空前の上昇は長く持続して、すべての林木及び林種は苦み反く販売することができた。

b. 賃金及び価格の推移

森林労働者の基本時間給は事業年度のキニ半期下において、1.05 DM から 1.10 DM に騰貴した。

※) 事業報告に記録すべき比較数字は普通の方法で前年度を引合に出す。しかし、1952 林業年度に於ては財産計算及び損益計算が整えられておらず、価格関係から離脱するため、林業年度 1953 年度と比べ、この報告において、林業年度 1951 年度、一財産及び損益計算が提出してある。— を引合に出す場合は従前同様。したがって、もちろん年度報告に指示される前年

至極で消費する資材の価格上昇は1951年末の木枝価格の相当程度上昇と対応している。

林木蓄積価値記録簿のために調査された主要樹種の指数は次の通りであった。

Eiche 0.95    Buche 1.30    その他広葉樹 1.09  
Fichte/Tanne 1.46    Kiefer/Lärche 1.46

生長価を考慮した営林費の資材は1.35と定めた。

### C, 経営活動

#### a) 労働給付

労働者	時間給及び出来高給の労働時間	総面積ha当りの労働時間
男子	57,237	3.76
女子	17,313	1.14
	74,550	4.90

男子労働者(非常労働者を含まない)の賃金

総計	出来高給	時間給	交通費	子供手当
103,382 DM	57,676 DM	21,154 DM	6,044 DM	5,713 DM

この他5人の労働者を3092労働時間非常事業に割り、総労働費4,791 DMを要した。

#### (b) 木枝年伐重

1953年度の年伐重と樹種別にすると次の如くである。

樹種	伐採量(材付m)	年伐量(材付m)	年伐量100材付	
			総用材	幹材
Eiche	570	527	74	60
Buche	3,540	3,827	68	62
その他広葉樹	40	74	25	25
Fichte	3,200	2,940	97	86
Kiefer/Lärche	150	57	97	40
計	7,600	7,425	79.6	71.4

木枝伐採は伐積ど(伐採量に対応して)28%程生長量を下回っている。

#### (c) 造林

新造林面積は当時の急激な減少で割り当てられた平均面積20haより1.5ha程少ない18.57haである。法正反を仮定置では毎年14haの法正新造林面積を定むべきであろう。

#### (d) 林分撫育

林地ha当り3,20DMの下刈りと枝打費用(社会的費用を含む)で30ha - 基準は56ha - 下刈を行い、22.5ha - 基準では6ha - の枝打を行った。下刈作業は労働力不足のため万足には実行できなかった。一方枝打では前年度からの作業を取戻すことができた。

#### (e) 森林保護

病害虫駆除費は取るに足らぬ程であって、顯著な病害虫害はどこにも発生しなかった。しかし獣害防止全体には柵築遣を含めて15,642 DMを使用した。

#### (f) 林道工事

総林道工事費(社会的費用を含めて)74,620 DMのうち、学術試験に22,820 DM、通行料に対する業者への義務分担金の理由で、林道維持費に9,553 DMが振り向けられた。

伐採する附帯費には充分には注意が払われていないが、これはこの論文にとっては、取るに足らぬ些細なことである。1952年度の伐採による林木蓄積価の変化は1953年度期首蓄積価記入の際考慮された。1953年度の価格指数は1951年度の価格を引合に出した。

維持及び改新予定額 29,000 DM を差引いて 22,820 DM の費用増加を来した。この増加は前年度延滞費用の取戻とみるべきものである。この金額のために取戻目録によって確定された取戻必要額 350,000 DM が 327,200 DM に減少した。

(9) 集 物

維持予定額の 180 DM だけ実行された。このため集物維持に対する取戻必要額は総計 6,307 DM に上昇した。

(2) 販 売

(a) 木 枝 販 売

年伐量 7,425 Efm (伐付) の総価値は 485,133 DM になる。この総価値は販売取得額 478,196 DM と無償あるいは特価で交付された木枝、互いに至管内で消費された木枝の価値並びに価値差、金額にして 6,937 DM より成る。総価値をみると総生長価は 8.4% (枝積では 28%) 程度である。価値と枝積との差の理由は主としてブナ作業額 — これに幹枝はその年のブナ収穫量の 80.6% に達する — における価値の高い木枝の伐採 (強度主伐) にある。

総価値のうち 84.6% は幹枝である。(枝積 = 71.4%)。A 枝は 335 f m で幹枝売上高の 9% を占める(一方枝積では 6%)。

主要樹種の全枝 (Gesamtholz) 及び幹枝 (Stammholz) について、f m 当りの平均価値を次表に示す。

樹 種	年 伐 量		f m 当りの価値	
	全 枝 (f m)	幹 枝 (f m)	全 枝 (DM)	幹 枝 (DM)
Eiche	327	318	61.4	86.6
Buche	3,826	2,382	63.8	81.6
その他の広葉樹	74	16	30.6	62.9
Fichte	2,940	2,553	69.1	73.2
Kiefer/Lärche	57	25	32.2	35.5
	7,425	5,294	65.34	77.51

すべての伐採木枝の収穫費を別にした市場価格による平均価値は 60.30 DM (1951 = 44.68 DM 1950 = 35 DM)。

(8) 副 収 獲

特別になし。

3. 至 済 成 果

a. 至 済 成 果

(1) 費 用

至済費用は資金及び物価の騰貴にかかわらず、339,889 DM で 1951 年 (401,753 DM) を下回っている。これは木枝伐採量の低下と、それに対処する新植費の減少に起因する。

官吏及び雇員に対する給料も個人所得の上昇にかかわらず低い。学術試験のための Kattenbühl 管林署の特別任務に基くすべての消費 — 附加的計画外の官吏の雇傭に対する給与も含む — は最初に別にされているからである。

(2) 收 益

騰貴した木枝価格が至済収益に強く効いてきており、主として断伐による約 48,000 DM の取戻増加を含め、556,371 DM に上る。1951 年のそれは 498,064 DM であるが、これは主として断伐によって生じたおよそ 56,000 DM の取戻減少にたいする。

(3) 成 果

至済成果は 216,482 DM (1951 年; 96,311 DM) に達し、林地 1 ha 当りでは 122,42 DM (1951 年 54,47 DM) である。営業係数 (Betriebskoeffizient) は 61.1% (1951 年 38.7%) とする。

b. 中 性 成 果

(1) 費 用

中性費用は全体で113,349 DM. うち学術調査に44,952 DM, 10数年未実行の残った林道維持の取戻し部分として22,800 DM. 森林統治管理へ、20,669 DM 使用された。

(2) 収益

総計48,983 DM の内訳は林道維持のための分担金9,553 DM. 森林労働者の全管外給金に対する労賃の返却、3,893 DM. 緊急業務のための労務局の補助金、4,540 DM. 利息収益3,859 DM. 官行管理寄金 (Befürsterungbeiträge) 238 DM である。

(3) 収 果

費用が収益を64,366 DM 超過している。

C. 総 成 果

	費 用	收 益	成 果
全 管 成 果	339,889 DM	556,371 DM	216,482 DM
中 性 成 果	113,349 DM	48,983 DM	- 64,366 DM
總 成 果	453,238 DM	605,354 DM	152,116 DM

林木蓄積価の継続記録 (SP 6-3) によれば全管成果及び中性成果に於て価格騰貴は金額にして126,345 DM の効果を示している。

1951年度の木材価格によるならば、全管成果は90,137 DM, 中性成果は25,711 DM になる。

4. 現金在高引渡後の1954年度開始残高の算出

会計年度末における88,022 DMの手持現金在高は、中央金庫に引渡され、それをもって、K 15 による58,403 DMの持分に応じた総掛りの友給料、年金、その他の費用が最初に支払われ、残りの29,619 DMは総収益からの引出しで、総収益のうち122,497 DM はその後全管にとどまり、資本に

附加される。

貸 方 151,056,797 - 88,022 = 14,968,775 DM  
(Aktiva)

借 方 { - 58,403 (III)  
- 152,116 (IV)  
(Passiva) { + 122,497 (I 増掛) } = 14,968,775 DM

1954年度開始残高の貸方はその構成において一現金在高が手元に戻りということを除けば1953年度開始残高と同一とみられる。

借 方 は次の如く組み立てられる。

I. 資 本 14,635,268 DM  
II 価 値 修 正  
A. 林道維持のための引当金 327,200 DM  
B. 奥池維持のための引当金 6,307 DM  
計 14,968,775 DM

数産計算  
(Vermögensrechnung)

貸方

	勘定	期首	増加	減少	償却	期末
<u>I 固定資産</u>						
a) 不動産的のもの						
1. 林地	000	2,000,410	6,897	114	-	2,007,193
2. 除地	001	119,859	532	-	-	120,391
3. 林木蓄積	010	22,668,518	528,480	448,984	-	22,728,014
4. 運物	02	28,640	29,861	-	2,101	96,400
b) 動産的のもの						
5. 輸送手段	03	4,080	1,377	-	1,096	4,381
6. 機械器具	04	3,204	1,377	-	458	4,123
7. 事務用品図書	05	1,334	3,445	-	478	4,301
<u>II 流動資産</u>						
8. 苗圃の苗木	30	2,573	2,255	893	-	3,935
9. 建築材料	32	99	-	99	-	-
10. 未販売木材	70	181	-	181	-	-
11. 現金	10	-	88,022	-	-	88,022
12. 短期債権	14	-	37	-	-	37
		14,868,898	642,303	450,271	4,133	15,056,797

借方

	勘定	D M
<u>I 資本</u>	06	14,512,771
<u>II 価値修正</u>		
a) 林直能持のための引当	0820	327,200
b) 運物能持のための引当	0821	
前年度から		6,127
1953林業年度から		180
<u>III 債務</u>		
(割り当てられた給料、年金、その他)	15	58,403
<u>IV 繰り越</u>	9,022	152,116
		15,056,797

損益計算  
(Erfolgsrechnung)

費用

	勘定番号	D. M	
1. 賃金	40		81,253
a) 木伐收穫	400	30,479	
b) 造林及び造林の接育	401	24,048	
c) 土地改良及び造林の開墾	402	4,266	
d) 林道工事	403	8,288	
e) 野溪工事及び河川工事	404	328	
f) 森林保護	405	6,537	
g) 副産物	406	194	
h) 伐採主任謝礼金	407	3,167	
i) 管理労働	408	3,525	
k) その他	409	421	
2. 俸給	41		64,522
a) 正原職員の給料	410	45,078	
b) 扶養手当	412	5,270	
c) 産買への報酬	413	14,174	
3. 社会的費用及年金	42		66,024
4. 管理費	43		36,356
a) 至監管理費	430	15,522	
b) 総掛りの管理費	431	20,722	
c) 教育及び訓練	432	112	
5. 勘 賦	44		17,921
6. 外的給付	45		22,002
7. 租 税	46		47,498

	勘定番号		D. M	
8. 減価償却費及損失		47		4,133
減価償却費	470		4,133	
9. 敬進減少		48		180
建物維持の目的の引当	482		180	
至監費用	9,001			339,889
10 中性費用	9,011			113,349
總費用	9,021			453,238
総成果	9,022			152,116
				605,354

收 益

	勘定番号	D. M	
1. 木材販売による収入	80		478,176
Eiche	800	32,110	
Buche	801	241,085	
Sonst. Laubholz	802	2,238	
Fichte / Tanne	803	200,944	
Kiefer / Lärche	804	1,819	
2. 地上蓄積正	81		4,405
3. 副産物売上高	82		15,573
4. 経営に必要な償還金の収益	83		6,275
5. 経営のための引出し	84		3,635
6. 財産増加			
a) 薪 材	850	39,634	
b) 苗圃の苗木増加	851	1,362	
c) 苗圃の買入化された費用	852	7,291	
経営収益	9000		556,371
7. 中性収益	9010		48,983
総収益	9020		605,354
経営収益	9000		556,371
経営費用	9010		339,889
経営成果	9002		216,482

IV 財産計算及損益計算の評価問題

Bewertungsfragen der Vermögens- und Erfolgsrechnung

経済目的を考慮して、経済財を評価し、比較し、処理することは経済行為の本質をなすものであつて、それと同時に「如何に」評価するかという争と、評価に対する熟慮と尺度が経済成果に対する決定的要因となつて来る。従来価値論が国民経済学において、またそれに劣らず至善至済学においても中心的な問題であつたということは何ら怪しむに足らない。したがつて林業や林学においても、人々の真実の経済成果に關する正確な教示を得ることを望み、かつしばしばかなりの資本部分を含む収入が支出を超過したというだけの空な知識ではもはや満足しなくなつたとき、評価論は核心問題として浮び上つて来た。しかしより改善された林業計算制度を得んとする努力は次に述べられるような極めて多量の評価問題に達着するのであるが、このうち最も重要なものは林木蓄積と生長重に關するものである。

A. 林木蓄積及び生長重の評価

Bewertung des Holzvorrates und des Zuwachses

1. 林木蓄積の評価

1920年来の林業貸借対照表に關する文献における評価提案の多様性——恣意性ではない——を考えると、蓄積評価の實踐的な問題の論議では若干の原則的・理論的な論述を先にするのが策を得ているように思われる。

a. 評価原則

財の価値というものはその取得者あるいは所有者に直接間接にもたらされる効用ないし収益に由来する。この効用は個人によつて異なる。例えば売却用の木材はそれに関心をもち多量の製材所によつて、彼らの現在の商況、在庫、卒業規模、生産計画、売行きなどに依つて様々な値がつけられる。別の例を挙げると、

ある林分が伐採されるか、あるいは継続して生産されるかによって異なる価値をもつ。

林木蓄積のような生産財の価値は原則として収益価 (*Erlös-gewert*) である。収益価は即時の効用としては伐採価、将来の効用としては期望価である。一般に収益の大きさと時点についての一定の観念をもつていさえすれば、林木蓄積並にその個々の林分を収益価によつて評価することができる。さてところが継続生産にあつては全蓄積の即時の消耗などは決して考えられないから、「伐採価による林木蓄積の評価は全く的はずれな観念に基いておりと即座に確言できるような方法である」と言うこともできよう。

しかしこの評価方法の経済的な不合理は、幼令林が全く伐採価値をもたないということから判然とする。人々はこの衝突をありのままに観ないで、造林費と幼令林の伐採価との間に数式化されてはいるが恣意的な挿入をすることによつてむしろ除去したのである。

それ故、伐採価による林木蓄積の評価は経済的には無意味である。けれど林木蓄積の現実の目的は少しも考慮されていないから、それは機械的であつて、方法論的には異質な成分の結合である。ともあれ伐採価による評価の一番悪いことはそれが損益計算の経営経済的目的を正當に取扱わないということである。これというのも伐採価なるものは一林分の仮想的で瞬間的な使用価値を現実の将来目的を勘案することなく捕捉し、また後々まで使用価値の負担になる生産費をも顧慮しないで瞬間的な使用価値を捕捉するからである。例えば立木度 0.5 の林分が同一の質と量において十分な立木度をもつより、少い面積の林分と同一価値をもつことになる。ある林分が早過ぎく伐採されるとするならば、この評価方法によれば蓄積価値からその伐採価が差引かれ、それと同一の価値が売上高として入金し、すべてが最良の秩序にあるように見える。しかしもし林木蓄積が期望価で

記帳されていく、その効用によつて差引されたとせよ、発生した財産損失は自動的に現われるであろう。

同様に、立木度の低い林分の低廉な期望価とその実現可能な伐採価値との比較は経済的に有用な熟慮を提起するであろう。

それ故、伐採価による評価は山林事業家に何ら啓発的な影響を与えない。それどころか彼はあたかも森林屠殺者になつたかのように計算するに違いない。  
*Waldschlichter*

*Abetz* は *Schmalenbach* を引合に出して、恣意からの離脱は評価の正確さよりも重要であるということに伐採価による評価を基礎づけた。しかしこの学説はともあれ次の如き制限を受けねばならない。即ち、恣意からの離脱ということがあまりにはなはだしく費用を要し、至當経済的計算目的を圧迫する場合、換言すれば手段が自己目的にまで高められる場合には恣意からの離脱はもはや有用ではなくなる。さらに期望価は伐採価に比べてより高い程度に恣意的になり易いというのも全く當を得ていない。最も重要なのは勿論主伐の価値である。主伐は最も安全に確認することができる。しかも常に再三再四容易に照査できるのであるが、一方その他の全ての林分の伐採価は無味であり、照査することも殆んど不可能に近い。因に評価方法は一たどへ伐採価に則つていてもあるいは期望価に則つていても——広く客観化することができるし、照査を可能にすることもできる。

費用価 (*Kostenwert*) による評価を取扱う場合、原価は財の価値に対して直接的決定的ではないということに考慮しなければならぬ。それでもなお費用価が評価の基礎におかれるのは、経営人は得ようとする効果を生まない費用や悪利経済にあつて儲けにならないような費用は普通一銭もかけないことに原因がある。このことから費用価による評価はその本質において効用あるいは収益による間接的な評価といえる。それ故、この評価は結局正常原価によらねばならない。

このことは今なお林業において妥当する。ある造林は第3回目の試みでやっと成巧し、非常に多額の費用を要したからといってその造林はより価値があるというものではなく、反対に天然更新は何ら費用を要しないからといって無価値であるというものでもない。この考えは造林の資産化の場合にも現定的である。同じ理由で森林至営の為に購入された土地は偶発的な購入価格で資産として記帳されるのではなく、それが林業至営に対してもっている期望価で記帳されるのである。あり得べき差異は損失あるいは利潤として記帳する。

費用価は正常原価と利潤割増より成る。費用価は与えられた収益及び費用状況で実際に狙い得る利潤ないし収益率に対応しなければならない。(有効利率 *effektiver Zinsfuß*) ; それは樹種、収獲級により大きさを異にする。「林業利率 (*forst-entzugsklasse lichen Zinsfuß*)」に関する学説及びそれに関連した *Borgmann* の「*Solidaritätslehre*」は至営至済的関連の誤認によるものである。有効利率が計算に入れられ、条件が同一ならば蓄積期望価、蓄積費用価及び蓄積還元価は同一である。ところが収益は原価と利潤から成立してはいるが、均合っていない場合は期望価と費用価は背馳し、蓄積還元価はこれらの価値と一致しない。

次に価値種類について包括的に述べよう。価値は目的論的概念である。財の価値については定められた効用に関連せしめてのみ語る事ができる。至済至営に関連して、狙われ得る収益はあらゆる財——物財または用役給付——の価値にとって決定的役割を果す。この価値がある財、例えば土地、機械、あるいは労働給付の調達に際して高く支払われ過ぎたとするならば、最初から損失が発生しているのであって、この損失が認められ次第かかるものとして記帳されねばならない。一般に財は減耗をまぬがれえないから限定された期向においてのみ至営にとって有用である。したがって財の価値は効用持続の範囲内で記帳

さるべきである。至営にとって必須の諸財は通例これらの財の至営至済的価値より低い価格、したがって利潤が予期できる価格で調達され、調達価格が記帳される。

林木蓄積の評価に関連して、「林木蓄積は収益価によって、しかも有効利率を用いて評価されなければならない。」という事が明らかになる。林木蓄積のすべての減少は原則として法紀に記帳されている故で帳消しにすべきである。林木販売勘定があれば勘定の左側に法価(いわば計算された原価)格として(右側 *Selbstkostenpreis*)に販売取得高をおくといった方法で進められるであろう。しかし売上高を蓄積価値から差引くことができればこの記帳は非常に容易になるに相違ない。この場合、販売取得高は法価と一致し、したがってまた実現した伐採価は期望価と一致することが前提である。このことは計画的な主伐収穫の誤りない評価に対しては妥当するのであるが、強度に伐りすかされた林分や成熟に至らない林分が伐採されたとすると、その伐採価と期望価は異ってくる。期望価による評価の異義はまさしくこの差異を捕捉することに外ならない。したがってかかる林分は如何なる場合でもその法価をもつて蓄積価値から削減されねばならない。尤も法価は生起した損失の加算によって伐採価からも導くことはできるが、計画的に収穫する場合、売上高と期望価との十分な一致が明らかであれば簡易化した記帳が蓄積価値と販売取得高の差引計算の形で顧慮される。しかしその時にはすべての林木損失、収入減少あるいは収入放棄は販売収入に合算されねばならない。

蓄積評価と関連して理論的な吟味を要するオニの問題は計算さるべき価値因子の捕捉に対してもつ期向(*Zeit*)の意義についてである。素人は社令林の費用価計算において数十年前まで遡り、種々の費用や既往の伐採による売上高を知るべきであり、さらに期望価の計算では何十年も先の費用と収益を予言すべきであると考えるかむ知れない。これが夢想であることは論をまたないが、これというのも評価因子の確認が不可能であり、よしんばそれが可能であつたとしても——費用や価値は百年余

にもわたって、貨幣の購買力の変動のために相互に換算できないからである。林分費用価や林分期望価をかくる方法で計算するよう提案した者はかつて一人もないというのも当然である。にも拘らず蓄積評価の論議で期望価を次の理由で、即ち将来の収穫を予測することはできないし、また計算利率なるものは全く不確実な大きさであるという理由で拒絶する着者達をよく見かける。しかしこの意見は邪道に陥つたものであり、間違っている。

林木蓄積の評価は靜態的評価 (statische Bewertung) でなければならぬ。即ち林木蓄積は林業技術の現在の状態、現在の自然収額及び費用、その価格や原価から出発し、且つそれら *Naturerträge* のデータを使ってそれに相応する有効利潤あるいは有効利率を計算すべきである。林業を行おうと決意した人は誰でも、それと同時に低くて、しかもほんのわずかしかな影響しない収益性 — *Rentabilität* — これは普通利率やその派生である林業利率とは些も関係をもたない — に賛成の立場を決定しているということは判然としている等である。

地位級による樹種別の収益と費用が与えられていれば有効利率は容易に計算できる。ここで確認された林分費用価及び林分期望価は造林費に始まり伐採収益に終る一つの曲線上にある。林分価値曲線は収益性の低い場合には横這いの形になり、収益性の高い場合には膨らんだ形をとる。

蓄積評価に対する評価補助手段 (*Bewertungshilfsmittel*) は至營單位評価に対しても行われているように、この理論的基礎に *Einheitsbewertung* 基いて作成される。

靜態的評価の原則は何よりもまず林木蓄積と収穫の差引計算をなす場合における価値の同質性を条件とする。これは林木蓄積価の増加としての生長価値、減少としての伐採価値が差引計算される前に、また木材収穫の

程度によつて万一惹起されるかも知れない財産増加あるいは減少が記帳される前に、林木蓄積価値と生長価値の価格指数を通して当該年度の価格状況におかれなければならないことを意味する。この条件はインフレーションに伴う価格及び価値変動において最も容易に理解されるであろう。このような場合に価値の同質性を注意しようとしなければ、計算は何んも滑稽になることか。

#### 六 評価方法

蓄積評価の実務的な実行に際してはまず始めに何を評価単位 *Bewertungseinheit* とみなすべきかが決定されねばならぬ。蓄積評価は自己目的ではあり得ないから、それが仕えるべき最終目的が問題である。これはこの書物の始めの部分に述べた財産計算及び損益計算の至營至濟的目的にほかならない。したがって蓄積評価は至營至濟的諸考慮にできるだけ応じ、同時にそれを基礎としなければならないということが明らかになる。したがって評価客体は個々の小班 — 計画、実行、照査及び登記の単位でもある — *Unterabteilung* でなければならない。

ここで考察する至營至濟的目的からすれば地位単位による評価は — かくる評価が収穫上の学脚的目的に対してもつかも知れない意義を害しない限りにおいて避けられるべきである。

さらに林木蓄積は野本場の木材のように至級によつて分けられた至營對種の総量に基き評価されるべきではない。何んとなれば、伐採価による評価に反対したのと同じ疑念がこの場合にもあてはまるからである。このような方法によれば、森林至理局あるいは中央森林管理局における他の林業至營の成果との差引計算に対してはある確かな価値をもつかも知れないが、至營至濟的には全く意味のない統計量を得ることになるだろう。

要するに、財産計算及び損益計算は至營の最も固有な要件であつて、もし林業至營から財産計算及び

損益計算が取り上げられ、中央官庁において——何か「積み上げられた財産計算及損益計算」として——整えられたとしたならばこれら計算の経済的利用効果は強く色褪せるに違いない。

先に述べた理論的な原則は財産計算及び損益計算の目的に相応した実践的な理論を必要とする。

一つの重要な形式上の要求は確認された価値の比較可能性である。これはあらゆる期卸で同一の評価規則が遵守されていることを前提とする。さらに蓄積及び生長量の評価が比較的短時間内ではなされなければならないことを考慮し、またその際必要となる費用をも考慮して、評価技術とその結果の有用性が害されない範囲内で可能な限り単純化しなければならない。

実践的な問題は作業種と樹種混交の客観的区別から起る。単純林分が形態も豊富で樹種もさまざまな林分より容易に、しかも確実に査定できることは明らかである。しかし、主伐収穫の観点にたつた林分の全体的な考察こそは評価を容易にするものである。たとえば混交林分において二・三の樹種が価値給付（これは主伐に近いほど正確に査定される。）の $\frac{1}{10}$ を疑いもなく生産している。材積調査はこの場合に確実な根拠を提供することが可能であるが、個々の樹種の法正な収穫データは——特に幼壮令混交林分において——単純に結びつけることはできない。何んとなればこゝではある樹種はより従属的な役割を果し、他の樹種はより支配的な役割を果していて、両者は単純林分におけるそれとは異なる発展至過をとるからである。

択伐林 (*Plenterwald*) は法正概念と最も縁が近い。特にその収益性も間断作業で至営されている樹樹の場合のそれと同様の方法では計算できない。しかし、照査法による数十年もの至験から、ある一定の立地における林木蓄積の最適の大きさと至級構成の観念を得ることは可能であり、これを根拠として択伐林の持続的な生長量と生長価は幾分適切に査定されうる。

択伐林の収益（還元）価の確定には同一地位の単純林分にお

ける主要樹種の平均利率が利用できる。それはそうとして、生長価を直接十分正確に査定することができれば蓄積評価はここでは二次的要素とししか持たない。

しかし択伐林、中林、低林は種くわずかな役割をもつにすぎない。ドイツの森林の $\frac{70}{100}$ 以上は殆んど純林に近いものか、あるいは価値の低い混交樹種を含む伐区式の高林である。このような森林の評価は評価補助手段を用意すれば相当単純化されて容易なものとなる。評価補助手段は個々の収穫級について平均林分期望価を推測できるような価値収換表でなければならない。林業至営の経済的状況は——例えば特に販売関係が有利であったり不利であったりするために——絶えず平均的状態から離れており、施業業編成の際には主要樹種の林木蓄積価に対する一般的修正因子を確定すべきである。次に林分期望価の立木度による個別的換算にはさらにまた別の補助表が必要である。なぜなら、林分期望価は固定費用のため立木度より比較的強く下降するからである。

主要樹種の価格変動は一様な至過をたどるものではないから林分価値は主要樹種別に総括的に捕捉し、継続記録しなければならない。樹種別蓄積価の総額は林業至営全体としての林木蓄積価を明らかにする（頁（蓄積価の継続記録）を参照。）

それ故、この価値森林調査は森林施業業編成と関連して、即ち林分の樹種<sup>Wertinventar</sup>立木度、品級が調査された後に周期的に行われる。それは10年毎の規則的回帰である。林木蓄積はその増減の差引計算を通して毎年継続記録されてゆくのであるが、これに就いては3、に述べる。

### 3. 蓄積変化に関する評価

林木蓄積はその価値に多少とも影響を及ぼすような変化をさまざまな原因によつて受けるのであるが、これは既に至営につきまとうものである。大抵の林業至営は林木蓄積の価値が至過するので、その給付能力の向上をめぐりて計画的に至営する。他の至営

体では林木技術的並びに林業技術的理由で老令蓄積を早いテンポで収穫するか、あるいは森林所有者が非常な金銭の必要のために森林資本に喰い込む。これらいずれの場合でも、林分が期望価で記帳されていれば、特別な評価問題は起らない。林分が採伐された場合にはその差価で蓄積価から差引かれ、実際の売上高は収益として記帳される。このようにして記帳された価値のあり得べき差異は至営成果における損失あるいは利潤として現れる。

すべての林分の新造林の価値と生長価より成る価値増加は蓄積価の減少に対応する。生長量の評価については、述べるが、すべての新植造林と完了した天然更新は法正な造林価値で資産化されるのである。

林道及び橋梁は固有の期望価をもつものではないがそれによつて向完された林分の価値を高める。実務的な理由で、これに要した費用をすぐさま当該林分に資産として記帳せず、次の施業案編成あるいは全林分の再評価に至るまで「林道新設費」なる特別な勘定科目を設けて集めておくのが適切だと思う。林道新設費は次の至営規整の際、新しい林分価値の中に没入してしまうのである。  
*Betriebsregelung*  
枝打もまた林分の期望価を高めるが、枝打費用は直ちに当該主要樹種の項へ資産として記帳してよい。

必須な至営費の延滞は反対の意味で財産に影響を及ぼす。造林、林道工事、森林保護などで必要とされる補修、維持、撫育の処置が実施されなければ林木蓄積の価値は減少する。このような不履行がそのまま放置されるならば、見掛では節約された額は林木蓄積財産及び資本から控除されるべきである。これに対して上記の処置を取戻す予定であるならば引当金としての額を記帳すべきである。これはその費用が当然支払われるべき年度に負わされるという働きをもつ。残余の処置が次年度で取戻される予定であればこれに要した費用はその年に負わされないので、それによつて解消されるところの引当金と差引される。

さまざまな被害によつて生じた林木蓄積の変化は至営上で生じ

たものと云うべきである。これらの一部は不注意による山火や大規模な物件毀損などのように人間の責に帰せられ、一部は有害動植物や菌類により、また一部は異常な天候によるものである。これらすべての損害は林分の期望価を減ずるか、あるいは完全に消滅せしめる。損害の評価は理論上の問題ではなく実務上の問題である。何んとなれば、これらの影響はしばしば直ちには既視できないのと、後続被害が起るのも稀ではないからである。しかしながら、このことは損害の査定が全く等閑に附されてよいという理由にはならない。それどころか合理的至営にとつて損失の大きさをすることは損失の原因を知ることと同じ程度に重要である。ただこのような認識からのみ、かかる損害の将来の防止についての技術的・至営的可能性が知られ、根拠づけられる。評価の正確さの問題に関してはなで取扱う。

最後に景気による林木蓄積価の変化も財産計算及び損益計算においては決定的な役割を果たす。評価に當つて景気変動を正しく表現するためには、多くの材種についての根本的に改良された価格統計と主要樹種の価格指数の毎年の算定が必要である。この際生ずる問題はなで取扱う。

## ス、生長量の評価

生長量の評価は林分価値に基礎をおく。生長価もまた期望価として算定される。それ故生長価は林分の瞬向的な量的及び質的な生長でなされるべきではない。評価単位は林分の生長量であり、また期望価による価値収領表は評価補助手段として役立つ。そして評価の回復は林分の新評価と同時に、施業案編成と関連して10年毎に行われる。

### 2. 評価方法

評価方法の本質は地位級及び当該林令に対応する価値収領表から読みとられるところの生長率によつて、具体的な林分期望価が還元されるということである。

*Rantierung*  
ここでも、個別的評価に基いて主要樹種別生長価が総括され、

その合計が総生長価となる。これによつて林木利用における、資本と資料を計算的に区別する尺度が得られる。これは林木蓄積財産の増加(=生長量+資産化された造林)と減少(=伐採量+あり得べき損失)の記帳によつて自動的に行われる。増加と減少との差は如何程蓄積財産を侵蝕したか、あるいは如何程それを増加せしめているかを示す。毎組による照査は材積によるそれと常に一致するとは限らない。即ち、価値の低い樹種ないし材種が相当強度に伐採された場合には材積的には増伐であっても価値的にみれば節伐に相当するということも起りうる。同様に逆の場合もありうる。

ここに述べた財産計算及び損益計算方法のいわば要点にもあたる個別林分の生長価確定の方法は決して新しいものではない。基本的にはすでに100年前、Robert Proszlerによつて彼の指数公式(Weiserprozentformel)の展開を試みた単純な考察に対応している：年度の始め及び終りになされる二回の林分の測定の際生ずる——争情によつては非常に大きい——測定誤差を、唯一回の測定と評価によつて避けるために、林分の生長量は単独に調査された価値生長率を乗することによつて林分価値から推定される。この場合でも当然誤差は生ずるのであるが、二回の林分測定に基く生長価の算定と一回の林分測定によるそれとの決定的相異は、前者の場合における不可避な測定誤差は生長量の大きさに絶対的に現れ、後者の場合では相対的にのみ現れるということである。

上に述べた林分生長価の誘導は、ともあれ二つの点でProszlerのそれとは異なる。オノに伐採価による生長量ではなく期望価による生長量が算定されるということ。オニに、価値生長率は生長錐などによつて局所的に定められるのではなく、価値収額表から推定されるということである。理論的にはさらに、伐採価による法正作業級の総生長価は期望価によるものと正確に同じ大きさであることが注意される；ただ令級への配分が異なるのみである。

## 2. 生長変化に関する評価

この問題の論議は次の争情から出発する：即ち既述の評価方法の方式では生長価は林分価値の数学的函数であり、したがつて林分期望価が変化すれば、生長価は必ず変化し、同じ状態にとどまるものではないということである。

それ故、<sup>1)</sup>ここで言及した林分価値のすべての変化は結果として生長価の変化を惹起する。したがつて、証憑によつて、即ち林分価値の変動、とりわけ損害による価値変動の査定によつて、生長価の減少を直ちに推定し、証憑を年度末まで保管しておき、査定された価値を統計して主要樹種の蓄積価及び生長価より差引くことを勧める。

期望価による計算の一つの長所は、林分の<sup>2)</sup>なお期待されるべき総収額を変化せしめるどころの、かかる出来事へのみ肉心をもつことである。林分の生存期間を通じて均等価されるような影響、したがつて収額表に示される材積及び価値においても、内任的構成要素である影響は取るに足らない。例えば林分の材積生長に及ぼす異常早乾や多量の降雨の作用がこれである。継続的な材積生長の照査には勿論この作用は重要であるが、林分期望価の査定には、これらの作用があつた場合、どの程度林分の総給付を害するかが問題になる。例えば異常早乾あるいは異常湿潤のため林分が部分的に枯死し、遊いてくるような場合には、これが問題としよう。いずれにせよこのような被害が林業至営の総生長価を著しく減少せしめたとすると、その害は相当大きなものといわなければならぬ。したがつて局部的に変化した自然収益力のために主要樹種の計算生長価を交災せしめる誘因は実際には極くまれにしか存在しない。

価値変動に起因する林分及び生長量の価値変化は争情を異にし、全体の林分価値及び価値生長にその影響を及ぼす。

### 3. 林木蓄積価及び生長価の継続記録。

林木蓄積の継続記録は年度財産目録の代理をなすものであるから、財産目録が府託する価値変化はすべて継続記録によつて捕捉されねばならない。

その年度内に林業至営に加えられ、あるいは除去された林分、即

ち投資あるいは引出しの性格をもつ林分は別として、林木蓄積価の変動は増材または節材の結果であり、あるいは当該林分またはより広範囲の森林部分の収益価を減少せしめるような種々の被害の結果である。なおその外に価格変動による価値変化がある。

林木蓄積価とその増減を同一の尺度で重るということは、財産計算及び損益計算の目的からすれば不可欠である。即ち同一の価値価値 (*Valuta*) 一かく云うことが許されるならば一で計算されなければならぬ。たとえば林木蓄積価及び生長価が実際に得られるよりも低い木材価格で評価されたとせよ。法正伐採量を差引くと、財産計算と損益計算を垂める実質侵蝕が生ずるのであろう。

*Sabotanzverzehr*

それ故、林木蓄積及びその生長量の価値は、増減計算を行う前に決算年度において成立した価格水準に基く指数計算によつて、高められるなり低められるなりしなければならぬ。指数計算は次のようにして行う。

指数計算の基礎は、*a)* 同一物価水準の広い領域にわたる価格統計に基いた主要樹種の材種別価格、*b)* 主要樹種の伐採量の材種割合 *sortenprozent*、*c)* 与えられた材種割合での主要樹種 *f* 当りの收穫費 *Sortenverhältnis*。

指数計算は上の資料から次の如く進める。*a)* 材種別価格の加重平均としての各主要樹種別 *f* 当りの均価格の計算。重みは各主要樹種の総価値に対する材種別百分率である。*b)* 各主要樹種の收穫費を除いた *f* 当り平均価格の算出。*c)* 最終の二つの年度の收穫費を除いた *f* 当り平均価格の比から、各主要樹種の価格指数を算出する。このような方法で時の経過とともに生ずる指数系列「*Kettenindizes*」は、任意年度の林木蓄積価及び生長価の比較を可能ならしめる。

適用。主要樹種の新しい蓄積価及び生長価を算定するには前年度の価値に計算した指数を乗ずる。

材種割合と收穫費が常に異なる林業経営では指数計算はそれに応ずるように改めなければならない。特殊な事情は施業案編成の際、確認し変更の度合を決定すべきである。(以下評価方法の項参照)

かくして指数計算は生長量と利用の蓄積価値による正しい差引計算を保障し、さらに経営成果の景気変動に起因する部分の確定を可能にする。これによつて本来の経営給付は明らかになり、経営の経済性判断が可能となるのである。

#### 々 評価の客観性と正確性

あらゆる経営はその目的に合うように配された経営財産を処理するが、経営財産の一部は永続的であり、一部は限られて存在し、また一部は消費財として役立つものである。経営の特質はこのように財産が絶えず運動していることである。財産は種類や数量による物的構成において変化するだけではなく、技術的、経済的原因によつても絶え間ない価値の変化を受けるのである。経営の真実性は価値変化が全体としてプラスの価値を生むこと、したがつて「価値増進 (*Wertauftrieb*)」を招くことである。(但しこの価値増進分は所得として取去られるか、あるいは経営の拡張に用いられ、すでに用いられているかのいずれかである。)

財産変化が現金在高に因する限りでは 100 分の 1 マルク (*Pfennig*) まで正確に確認され得るが、その他の資産の変化は——経営者が彼の財産状態や経営成果を明らかにしようとするれば——見極めなければならない。しかしながら見極めというものは常に多かれ少かれ不確なものであり、——しようと思えば——恣意的にもなる。

継続的な経営において絶対的に正しい年度利益なるものは理論上でも実務上でも周知の如く存在しない。すべての出資、投資と引出し、収入と支出、清算<sup>*Liquidationserlös*</sup> 取得高が完全に記帳され、計算されている場合には、唯、企業<sup>*Liquidationserlös*</sup> の全生存期間に対してのみ「総利潤 (*Totalgewinn*)」が絶対的に正しく算定される——と理論上では云える。しかし経営が幾十年あるいは幾百年も持続し、また森林のように永遠の生存期間をもつものとするれば、かかる計算は如何なる経営経済的価値を持つてあろうか？ たゞ一度限りの回顧としての価値はあつても、同一対象に同一目標をもつてするより進んだ経営経済的態度に対して現時的な助言の価値をもつものではない。

したがつて、人々は実際の経営生活においては評価の不確実性と妥協していた。勿論その良くないことは分つていたのであるが、しかし経営計算を行う場合に経営財産の価値変化をとかく注意しようとしなければ、それは一層ひどい悪であることもわれわれは知

っている。至営における評価は理論及び実践に対する一つの中心問題であり、よりよい評価方法を発展させ、恣意をできるだけ排除せんとする努力はいたるところでなされている。

このような努力は林業に対してもまた不動の目標でなければならぬが、同時に林業にあつては主要生産手段（林木蓄積）と生産物（林木収穫）の自然的同質性のために、財産侵蝕がかかるものとして理解されないうで収益とみなされるといふ危険がある。それ故、必然的に強度の過材をこそつた両大戦後、直ちに資本利用と賃料利用の厳格な分離を可能にするような計算形態が林業実務の面から要求されたのも当然である。

## 2. 評価の客観化

信頼しうる評価のオノの前提は資産の種類、数量、品質が完全に捕捉されることである。したがつて蓄積評価の基礎は施業案編成の際の綿密な状況把握（Zustandserfassung）である。この場合、収穫級、立木度、品質級の調査がとりわけ重要である。また代採が予定されている林分は、その伐採収入が後程評価の照査と関連するから特別正確に記録しなければならない。

さらに、根本的に改良された価格統計（これはまた木材市場政策の焦点の要求でもあるが）は蓄積評価に役立つ。価格統計は極めて多数の樹種別の材種に及ばねばならないし、同時に細々の樹種の材種構成が調査されねばならない。

収穫級によつて分類された価値収穫表（Wert-ertragstafeln）は個別樹種の特殊な収穫関係とそれの統計的に調査された材種価格に基いて計算されており、評価の一般的基礎（表）に用いられる。しかしこれが数字は全作業区、あるいは個別林分の至営的特質に依じて——こゝでは特にその立木度によつて——必要な場合には1.及び3.の原則に基き修正される。

このようにすれば、林木蓄積の評価はすでに恣意からのなり離脱している。特に利率の問題も個別林分の評価においては、もはや何の役割も演じない。有効利率が個々の樹種の平均的収益及び

平均的費用から収穫級別に算定され、価値収穫表の作成前に客観的に決定しているからである。

## 2. 評価の正確性

確認された林分価値の信頼性と計算上の有用性は恣意を制限することによつて、相当着しく高まる。多様な価値要素に起因する林分価値の異常なまでの複雑性が思わぬ過誤を自然にひき起すものではない。それ故、評価誤差の要因（Fehlerquellen der Bewertung）の種類と重要さを認識することによつて、なるべく誤差の原因が入り込まないようにし、また充分排除されない場合には確認された評価誤差を修正しなければならない。

具体的な林分期望価は個々の林分の量的質的な特殊性を考慮して、一定の収穫級の正常収穫から導かれるから、次の要素の正しい査定が肝要である。

### (1) 数量的要素

a) 収穫級、10分の1で表される。これは評価の目的からすれば相対的に相対的な査定であるが、実用的には誤差は一般に相殺されると思われる。ところが如何なる理由からにせよ——例えば——常に $\frac{1}{10}$ だけ高いかあるいは低く見積られたとすれば、調査した価値と、実際の売上高との差異は無視できないものとなるであろう。

b) 立木度も同様に10分の1で表される。これもまた概略的な査定であるが林分の全測定としてみれば、直ちにより高い正確さを保証するであろう。

### (2) 価値的要素

a) 個別林業至営の価格水準。統計的に調査された価格水準はある価格領域のすべての林業至営において同一ではない。一部の至営はより有利な販売条件と価格条件とを持続的に保持し、また一部の至営はより不利なそれが与えられる。これらの差異が施業案編成に當つて確認されなかつたり、正しく望まれなかつた場合には（頁及び頁参照）蓄積及び生長量

の不正確な評価を結果するに違いない。

2) 材種構成。ある林業経営の林分における材種構成もその生長及び販売条件のために、統計的に知られた平均材種構成や、それに対応する平均売上高から多かれ少かれ離反することがありうる。蓄積評価の際にこれが正しく評価されなければ、からも益価と売上高の差が生ずることになる。

3) 個別林分の質的特殊性を「正しく」査定するという事は、まったく主観的評価にかかわることがらである。質的な争項が稀であればある程、評価はより不確実になり、財産計算及び損益計算との関連においても、かかる争項の両方がより少くなる。こうした特殊性は慎重に査定されなければならない。売上高と益価との間の偶然に強く依存する痛りは利潤ないし損失となる。

上に述べた評価誤差の主な原因についての概要は林木蓄積価及び生産価の評価が施業案編成の際の入念な状況把握に如何に看しく左右されるかを示している。

蓄積及び生長量計算に及ぼす評価誤差の影響は、それが個別的な誤差で大部分は相互に打消されるものであるか、それともすべての林分価値に一律に現れるものであるかによつて異なる判断がなされるべきである。例えば、前者の如き誤差は個別林分の収量級、立木度、品質などの誤った査定によつて生ずるものであり、後者の種類の誤差は一争業区の樹種別の特殊な材種構成や価格水準及び価格指数の誤った評価から生ずるものである。一般的には、価値的要素の間違つた評価は数量的要素のそれよりも重要である。しかしたとえ数量的要素の誤差は全体としては完全に相殺されるとはいへ、それが利用された林分において一年間で相殺されないので一面的な重みを示し、財産計算と損益計算をひどく攪乱することもあるだろう。

そこで、誤った評価が財産計算と損益計算にどのように現れるかが問題となる。

蓄積価値は蓄積価値変動の継続的(毎年)な確認を目的とす

る年度継続記録の基礎であり、その上次期の評価に対する比較量でもある。

期首蓄積価値を継続記録するためには生長量と新造林の年々の価値増加及び伐採による価値減少を蓄積価と差引計算しなければならない。生長量は個々の林分期望価から収量表上の、したがつて「法正な」価値生長率で還元化することによつて求められた。これから蓄積の百分率による評価誤差は生長量に転移することが明らかになる。それ故、林木蓄積の3%の過少評価は定期生長量の3%の過少評価を結果し、10年の同期ならば年生長量の3%の過少評価をもたらす。

3%だけ過少評価した蓄積が10年後には完全に正しく評価されると仮定するならば、両蓄積価の差額から真の期首蓄積価に対して3%の定期生長量についての過大評価を生ずる。蓄積が年3%の生長をなすとすると、この過大評価は年生長量と等しい大きさとなり、定期—10年—生長量の10%になる。この評価誤差は前の計算によるその3倍以上である。定期生長量の過大評価は関連量(即ち実際の生長量)が蓄積価の3%より小さかつたり、同期が10年より短いとより高額となる。

この二つの計算の差異は前者が10年後の生長量の差を、後者は蓄積の差をそれぞれ正しい期首評価と誤つた期首評価で確認することである。したがつて前者の計算は期首評価誤差が生長量に現われない限り期首評価誤差を排除する。Preszlerはすでにこのことを考えていた。

前述の詳論と数値例から次の如く結論して差支えないであろう。即ち、継続記録法は財産計算及び損益計算の目的からすれば、定期蓄積調査に比べて本質的に適合していると。その理由として二つあげられる；1) 継続記録法のみが年度財産計算と損益計算を可能にし、2) 林木蓄積価の変動を蓄積価の定期比較に比べてすこぶる正確に明らかにするからである。

しかし継続記録法もすでに明らかにしたように多少とも重要

な評価の不確実性を往々伴うものである。それ故、現にある評価誤差の種類と大きさを如何なる方法で確認し、修正するかを問題としなければならない。

われわれは上に誤った評価の原因は非常にさまさまであることを知った。したがって、まづ第一に価値要素の継続的照査 (*die laufende Kontrolle der Wertfaktoren*)、なかんずく主要樹種の蓄積価に一般的に作用する要素のうち、材種構成、材種別価格、価格指数が重要である。これらの照査は事業年度の期末近くに行うのが合目的的であろう。というのは、極めて多数の材種の平均売上高はそのときになつて始めて個別経営に対して、全価格領域に対して計算できるからである。新しい材種別平均価格と材種構成によって計算された<sup>Preisgebiet</sup>至過年度の樹種別平均価格は蓄積評価の基礎となつている樹種別平均価格と——これらの価格に中同時の価格指数が乗じられた後に——比較されるべきである。この場合比較すべき平均価格が一致したならば、それは価格に関して正しい評価と継続記録のなされたことの確認となる。これらが異なるときは蓄積価と生長価は修正されなければならない。

平均的な材種構成の変化も樹種別平均価格に影響する。しかしながら、これは個別経営に於いて年々変化するものであつてそれが恒常的で、しかも原因が説明できるような偏差と認められる場合に限り、蓄積価の定数として修正されうる。

さらに、収穫された林分の販売収入とその（継続記録された）産価との比較は評価の判断に対する確かな根拠を与えるものである。

なお最後に、評価誤差の確認及び修正のための定期新評価 (*Periodischen Neubewertung*) の意義を論じなければならない。年度継続記録は僅少な時間で処理さるべき主要樹種の蓄積価及び生長価にまで拡張さる。個別林分の年々の継続記録は何の利益もなく、はなはだ煩雑で、かなりの時間を要するであ

らうから、10年毎の林分新評価で十分である。しかし、これも、その間に集められた評価記録によって、またすでに行われた価値修正や、継続記録の際得たその他の経験などによつて漸次信頼できるものとなるであろう。継続記録された蓄積価からの差異は推測しうる評価誤差についての指示を与えるであろう。したがって定期評価はあくまで継続的な価値計算の有用な一構成要素と見なされるべきである。定期評価は天災、虫害、山火争などによる至営計画の根本的な転換を必至とするような至営の大きな攪乱のあつた場合には不可欠のものである。

評価誤差が確認されれば価値修正 (*Wertberichtigung*) が必要であるが、それがいつ行われるべきかという問題が起る。指数による継続記録と関連して価格上の評価誤差の修正は年々行い、その他のすべての誤った評価、特に個別林分のそれを確認し、特別な表に集めて次の新評価で修正するのが合目的と思われる。

記帳上の争柄について附言すれば、評価誤差の修正は損益計算に關係することは許されず、資本減少及び価値修正として林木蓄積財産に記入すべきである。

B. その他の至営資産の評価及び記帳  
*Bewertung sonstiger Gegenstände des Betriebsvermögens*  
林木蓄積財産以外でコンテンプランのクラス0に挙げられる一群、即ち土地、建物、輸送手段、機械器具、争務用品、長期債権及び負債などの評価も問題となる。更にクラス3、の衆料、補助原料、至営材料、及びクラス7、の未販売の木材も同様である。

特殊な評価問題を論ずる前に、いま一度林業至営における資産の個々の群の財産構成と大きさの序列について考慮することが必要である。というのは財産価値が大きくなればなる程評価はより入念で技術的に正しくなければならないということ、逆に云えばある一定の低い価値では評価はもはや実践的な意義を

もたないのは明らかだからである。Kattenbühl 営林署を例にとろう。ここでは 1953 年度財産計算によつて、至営財産を次のように分類する。

林 木 蓄 積	84.8%
林 地	13.3%
除 地	0.8%
建 物	0.6%
そ の 他	0.5%
計	100.0%

この表から森林価値(土地と林木蓄積)が至営財産の 99% を占め、建物、輸送手段、機械器具などの価値は全部で僅か 1% であることが分る。また損益計算でも至営費用のうちこれら資産の減価償却額は 1.2% にすぎない。この事実から減価償却の一定の簡易化が承認される。

さて次に至営財産——林木蓄積価を除く——に影響する一連の至営上の出来事について論じなければならない。

### 1. 至営資産の対価のない増減

この事例は大きな森林管理局などで土地、建物、輸送手段、機械器具——要するに設備財産(クラス 0)——がある至営から取り去られ他の至営に附加される場合に見られる。増加の場合にはこれらの財はその収益価あるいは利用価値で評価される。その際、以前あるいは現在の購入価格、またはそのときまでの法価を手掛りとすることができる。しかし価値同質性の原則は顧慮しなければならない。即ち同一の収益給付をもたらす同じ種類の財は等しい評価をしなければならないということである。無論、減耗を免れない資産は今までの減耗の度合を考慮する必要がある。これらの財が減少すればその帳簿価格で差引計算される。

対価のない増減は支払勘定においても起るが評価についての問題はない。例えば、普通なら解雇される労務者の仕争の継続に対する労務局からの貨幣交付、減少としては州中央金庫への現金在高

の引渡しなどが挙げられよう。

種子、肥料、森林保護手段、建築材料、金網垣等々の至営手段(クラス 3)あるいは伐採した林木や副産物のような生産物(クラス 7)の対価のない増加は市場価格で、減少の場合は法価で記入される。

### 2. 資産の購入と売却

土地の購入や売却では支払われた価格がそのまま林業の財産計算に転記されてはならない。それらの一部は林業至営的考察とは別のもので定められるからである。

例えば今まで林地であつたものが建物敷として売却されたとすると——特に大都市の近くでは——一般に林業土地収益価の幾倍かの売却収入が期待されうる。このような売却収入はそのまゝの額で林業経営の地価(クラス 0)から差引かれるのではなく、当該面積の法価で差引くのである。超過する部分は営業利潤ではないから、損益計算に影響しない臨時収益としてクラス 2 に記帳すべきものである。廉価な耕地、建物、不毛地の有利な購入の場合には支払われた価格ではなく(より高い)林業収益価をクラス 0 に記帳する。これから生ずる財産増加も利潤ではないのであつて、損益計算(クラス 8)に記入してはならないから、これまた臨時収益(クラス 2)として記帳すべきである。

その他すべての資産、即ち一部は、漸次の減耗をまぬかれない乗物、機械などや、作業過程において即時消費される資産(至営手段)は——林地とは反対に——一定の限度内で変動するにしても統一した価格をもつから再調達価格あるいは調達原価で記帳すべきである。

### 3. 積極及び消極権利の解消

#### *Ablösung von Aktiv- und Passivrecht.*

林業至営と結びついているかゝる諸権利が本来の会計では解消されないで、森林所有者、例えば森林国庫(Forstfiskus)の一般財政から規制を受けている限りでは、投資、あるいは引出しに相

当する対価のない増加あるいは減少が至営至済的に重要となる。反対に諸権利が至営計算で解消される場合にはこの争家は財産転換、即ちある積極権利の貨幣あるいは異なる至済的価値への転換と *umwandlung* して、もしくは純収益あるいはまた自己資本の負担で他人資本の自己資本への転換を示す。

いずれにせよかかる権利の価値を査定し、財産計算の貸方または借方に記帳しなければならない。この評価もまた収益価値思想に支配される。初用 — たとへば与えられるべき燃材量 — を単純に貨幣に換算しているような慣行的な種々の計算は至営至済的に誤っている。この価値はむしろ、それが当該権利の存続ないし中止を仮定すれば明らかになるように、全森林あるいは負荷された森林部分の収益価値の差として算定されるべきである。この場合これらの諸権利の至済的意義は、時と共に至営に有利にも（例えば燃材権で）または不利にも変りうるということは特に注意されてよい。

このように計算された積極あるいは消極権利の価値は、解消の場合に高級の基礎として森林管理に役立つ。実際に得られた報酬はこれらの価値から多かれ少なかれ離れているであろうが、かかる場合でも減少はその価値により、反対給付はその貨幣額あるいは価値によって記帳され、価値差は臨時的な利潤あるいは損失としてプラス、に記入する。

#### 4. 資産の造成と費消

自家生産の資産はその生産原価によって評価・記帳される。しかし生産に大きな技術的過失があつて原価が異常に高いものとなった場合は、正常原価のみを財産増加（プラス）として記帳し、超過部分は至営費（マイナス）に残す。建物、火見櫓、林道、橋梁、荷積場、人工草地、植物園などこの原則が適用される。

造林が行われた場合は樹種と地位級に対応する正常造林費が資産に記入されるが、その根拠は造林は蓄積期望価 — 正常造林費は蓄積期望価において算出される — の構成要素となるという考

え方からである。樹種別林木蓄積価の単位継続記録もこの前提に基く。  
*einheitliche Fortschreibung*

財産価値造成の反対は至営内におけるその費消である。これらの木材が計画的な年代差から転用されていれば伐採価値によって評価され、他のすべての伐採された木材と同様に蓄積価値から差引かれる。対照記帳は損益計算において財産増加及び減少勘定で総括的に行われる。

原則として販売は木材収穫に随伴するものであり、計算的には記帳において林木売上高に対応する現金として現れる。ところが至営内での木材の費消はそうではない。しかしこのことは至営給付に属し、かつ至営目的に直ちに向けられるところの価値が実現されたという事実を、いささかも変えるものではない。これらの出未争は明らかに費用と収益の項に記帳しなければならない。例えば記帳の原則により：木材収益と風害予防の如く。

林業至営における販賣、産賣、労働者への木材交付を特徴でなす場合も同様に取扱われる。例えば記帳原則より：社会的費用と木材収益；さらに困窮者に対する木材の無償の交付の場合も記帳原則から、至営外交付と木材収益の如くである。

この方法によれば無償の、特に至営内の価値の動きも捕捉されここにおい至営の費用と収益が損益計算であますところなく記述されることになる。

#### 5. 財産価値の増加及び減少

至営財産の増加（*Mehrung des Betriebsvermögens*）は主としてより高い収益を見越して行われる。したがって蓄積期望価の発展に至営至済的関心の重点がおかれるのである。蓄積価値変化の評価についてはすでに I.C で述べたが、土地収益力増大のための処置もこれに似た取扱を受ける。不毛地の開拓、沼沢地の耕作、排水及び灌水などやその他の土地改良は土地の収益価値を高める。勿論このような価値増大の数量化はかなり不確実なものである。しかし、ともかくかかる土地改良は必要な至費と期待されべき

増加収入の慎重な算定に基いて着手される。それ故実際の土地改良費を、それまで収益のない面積の最低価値、あるいはそれまでにすでに至営されていた面積の許容しうる収益価の上昇とみなすことができ、土地資産に資産化してよい。この場合には土地改良が系統的な土地収益の増大を生ぜしめるのであつて、単に停滞林分の一時的な生長増大を生ぜしめるのみではないという前提がある。<sup>Best and</sup>ここでは林分価値なり蓄積価値における土地改良費——例えば石灰施肥——の資産化が向題となるであろうが、これは些細でしかも煩雑な記帳である。確かに、かかる土地改良処置はその成果が始めから保証されており森林資産の増大は明らかであると考えられるから一般に歓迎される。しかし些細な計算上の証明を必要とせず、土地改良目的のために必要な手段を許可すべき当局が費用なり非費用と財産との至営至済的關係を理解して、土地改良費を、<sup>Nicht aufwand</sup>次の新しい評価で明らかにされる含み財産（*Stille Reserven*）とみなす方が良い方法と思われる。

資産価値のその他の上昇は建物、設備、林道、橋梁などの改設（*Erneuerungen*）により生ずる。これらの改設は単なる維持と<sup>Unterhaltung</sup>次の点で区別される；即ち改設はそれの耐用年数（*Nutzungsdauer*）を、したがって価値を高めるが、維持は正常耐用年数を安全にするのみである。それゆゑ改設は資産化されねばならない。

財産減少（*Vermögensminderung*）は種々の設備財産の減耗の結果である。それ故、このような資産はその耐用年数に応じて減価償却をしなければならぬ。非常の要請、例えば木材伐採の強化などによる林道の要請は高められた減価償却割合を必要とする。個々の資産の平均耐用年数は非常に異つてはいるが、一定の経験的な原則は存在する。因みに、この経験的原則なるものは林業課税にもある役割を果し、財政承認にも見られる。最近、「*Arbeitsgemeinschaft Deutscher Waldbesitzerverbände*」は<sup>Anerkennung der Finanzverwaltung</sup>連邦大蔵省と建物、林道設備、橋梁、灌水排水設備、機械器具の平均耐用年数の目録について協定した。

必須な維持費の延滞は一段と烈しい減耗を招来する。維持作業が次年度で取戻される予定であるならば、財産計算と損益計算においてそれに応ずる引当金が記入されるべきであつて、さもなくば強度の償却がなされねばならない。

石坑、砂利取場、泥炭床における土地埋藏物の採掘もまた当該資産価値の減価償却によつて計算的に表現される。

この論述において、林業財産計算と繰上計算の問題点を陳述し、この計算部門の目的に適合して、しかも経済的に実行しうるように、評価・計算・記帳システムの突例を用いて説明することを試みた。

こゝに述べられている方法はそれ自身、すべてのあるべき林業経営に対する一般的処方を受容するのではない。計算制度は林業経営自体がそうであるように常に多様でありうる。しかしこの方法は理論的立場を与えることが可能であるから、林業経営や森林管理局の計算制度、特にその改良及び単純化の可能性を、この理論的立場から容易かつ安全に判断することができる。

計算制度において森林所有者が主として如何なる争柄に関心をもち、どの程度の精度を欲するかは各々の森林所有者の随意により定るのであつて、評価方法、計算形式、記帳形式を漸次 (*allmählich*) 洗練し、有能な計算制度に一歩一歩近づく可能性はあくまで存在する。

Abetz, Karl: Gedanken über die Organisation der Badischen Staatsforstverwaltung, insbesondere über eine Umwandlung derselben in ein privatwirtschaftlich organisiertes Unternehmen,

AFuJZ. 102. Jg. 1926, S. 325.

ders., Erfolgsrechnungs- und Organisationsfragen in der Staatsforstverwaltung, ZfFuJ. 59. Jg. 1927, S. 670.

ders., Die Bilanzierungsfrage, Forstarchiv 3. Jg. 1927, S. 65.

ders., Kameralistische oder doppelte Buchführung? Eine dogmengeschichtliche Darstellung mit kritischer Auswertung, AFuJZ. 107 Jg. 1931, S. 282 und 315.

ders., Zur Theorie und Praxis des forstlichen Erfolgsausweises unter besonderer Berücksichtigung des Erfolgsrechnungsverfahrens der Braunschweigischen Staatsforstverwaltung, AFuJZ. 107. Jg. 1931, S. 361 und 377.

ders., Buchführung und Bilanzierung, "Wald und Holz" 1931, Bd. 1, S. 653.

ders., Die Ermittlung des forstlichen Betriebserfolgs unter besonderer Berücksichtigung der seitherigen Arbeiten des Ausschusses für forstliche Betriebswirtschaft und Statistik des deutschen Forstvereins,

AFuJZ. 110. Jg. 1934, S. 12.

ders., Die Reinertragsermittlung forstlicher Betriebe in ihrer Bedeutung für die Herleitung angemessener Holzpreise, Mitt. d. Akademie d. Deutschen Forstwissenschaft 2. Jg. (1942), Bd. I, S. 1.

Abetz-Hampe: Forstgartenbuchführung, Forstarchiv 1929, S. 285.

v. Arnswaldt, H.J.: Wertkontrolle in Laubholzrevieren, F.u.H. 5. Jg. 1950, S. 130.

Bernhard, Robert, Julius, Landesforstmeister, Professor: Die Frage der Bilanzierung in der Forstwirtschaft, Berichte des Deutschen Forstvereins 1925, S. 211.

ders., Nachtrag zum Schlusswort des Vortrags: "Die kaufmännische Bilanz und die Forstwirtschaft" am 16. September 1925 in Salzburg, AFuJZ. 102 Jg. 1926, S. 218.

Dieterich, Viktor: Forstliche Betriebswirtschaftslehre, 3. Bd. 2. Aufl. Berlin und Hamburg 1948.

Eberbach, Otto: Die Erntemessung als Grundlage der forstlichen Bilanzierung, Silva 12. Jg. 1924, S. 281.

ders., Die kaufmännische Bilanz beim forstlichen Unternehmen, ZfFuJ. 57. Jg. 1925, S. 357.

ders., Die forstliche Erwerbswirtschaft, ihre betriebliche Ordnung

und kaufmännische Überwachung, Karlsruhe 1927.

Erlitz, K.: Über Theorie und Anwendung der Doppik, Centralbl. f. d. ges. Forstwesen 1896, S. 366.

Freund, Ofm., Dresden: Umstellung der kameralistischen Buchführung im Staatsforstbetriebe in eine kaufmännische. Ber. des Sächs. Forstvereins (66. Versammlung) Tharandt 1929.

Fuschlberger, Hans: Kanzleiorganisation für den mittleren Waldbesitz, Wien 1910

Godbersen, Rudolf: Kaufmännische Buchführung und Bilanzierung, Der Deutsche Forstwirt 6. Jg. 1924, Nr. 91.

ders., Zur Bilanzierungsfrage, Der Deutsche Forstwirt 6. Jg. 1924, Nr. 113 und 125.

ders., Gedanken zur Weiterbildung der Ertragsregelung, ZfFuJ. 56. Jg. 1924, S. 497.

ders., Theorie der forstlichen Oekonomie, 1926.

ders., Der Erfolgsnachweis im Forstbetriebe, ZfFuJ. 60. Jg. 1928, S. 35.

Hensler, E.: Geldbilanz in der Forstwirtschaft, HZbl. 76. Jg. 1950, S. 1386.

Hoffmann, Franz: Über die Grundlagen in der Rechnungslegung der Staatsforstverwaltung,

- Centralbl. f. d. ges. Forstwesen, 46. Jg. 1920, S. 225.
- Hohl, Hans: Betriebswirtschaftliche Betrachtung der Forstwirtschaft, Bern 1952.
- Jäckle, Karl: Die Erfolgsrechnung in der Forstwirtschaft, Neudamm 1934.
- Katzer, Karl: Der Rechnungsstil in der forstlichen Buchführung, Österr. FuJZ. 29. Jg. 1911, S. 27, 154 und 215.
- ders., Umriss eines Systems der forstlichen Verrechnung, AFuJZ. 87. Jg. 1911, S. 321.
- ders., Beiträge zur Systematik der Forstwirtschaft, III. Zur Systematik der forstlichen Verrechnungslehre, Silva 1. Jg. 1913, S. 265.
- ders., Beiträge zur Systematik der Forstwirtschaft, III. Zur Systematik der forstlichen Verrechnung, Forstw. Centralbl. 37. Jg. 1915, S. 176.
- ders., Das Kontensystem der doppelten Buchführung in forstlicher Anwendung, Silva 13. Jg. 1925, S. 9.
- ders., Kameralistische und kaufmännische Buchführung in der Forstverwaltung, AFuJZ. 103. Jg. 1927, S. 115.
- Keltikangas, Valter: Der Bodenwert in der Erfolgsrechnung der Forstwirtschaft,

- Acta Forestalia Fennica, 47. Bd. 1940.
- Knippel, R.: Forstliche Erfolgsrechnung und Bilanz, F. u. H. 5. Jg. 1950, S. 125.
- ders., Wirtschaftlichkeit in der Niedersächsischen Staatsforstverwaltung, F. u. H. 5. Jg. 1950, S. 318.
- ders., Geldebilanz in der Forstwirtschaft? HZbl. 76. Jg. 1950, S. 1318.
- Krieger, Heinrich: Die theoretischen Grundlagen forstlicher Bilanzierung, Silva 12. Jg. 1924, S. 97.
- ders., Grundsätze der forstlichen Bilanzierung, Berichte des Deutschen Forstvereins 1924, S. 50.
- ders., Die Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Waldes, Neudamm 1929.
- ders., Zur Frage der Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Waldes, ZfFuJ. 62. Jg. 1930, S. 219.
- Le Coutre, Walter: Einrichtung und Umstellung nach dem Konterrahmen, 3. Aufl. Stuttgart 1949.
- Lemmel, Hand: Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Waldes, ZfFuJ. 61. Jg. 1929, S. 577.

ders., Die Waldrententheorie. Dogmengeschichtlich-kritische  
Untersuchung, Mitt.  
a. Fw. u. Fw. 7. Jg. 1936, S. 333.

ders., Die Zwecke forstlicher Erfolgsrechnung,  
F.u.H. 9. Jg. 1954, S. 379.

Liefmann, Robert: Volks-, Privat- und Forstwirtschaftslehre in  
ihren Beziehungen,  
ZfFuJ. 57. Jg. 1925, S. 140.

Mantel, Wilhelm: Die Fortbildung der forstlichen Buchführung,  
AFuJZ, 116. Jg. 1940, S. 4.

Martin, Heinrich: Forsteinrichtung, 1926.

Meinecke, Theodor: Forstwirtschaftliche Bilanzierung auf  
Grund kaufmännischer Buchführung,  
Der Deutsche Forstwirt, 7. Jg. 1925, S. 759.

Melzer, Ekkehard: Fragen des forstlichen Erfolgsnachweises,  
Archiv für Forstwesen 4. Bd. 1955, S. 439.

Ostwald, Hans: Geldbilanz in der Forstwirtschaft?  
HZbl. 76. Jg. 1950, S. 1356.

Röss, Hubert: Waldertragsregelung gleichmäßigster Nachhaltig-  
keit in Theorie und Praxis, 1890.

Rausch, Hans: Forstwirtschaftsbilanzen,  
Silva 12. Jg. 1924, S. 193.

Röhrl, Anton: Der forstliche Betriebserfolg,

Mitt d. Vereins d. höheren Forstbeamten Bayerns, 1930,  
S. 145.

Roth, Ministerialrat, Oberforstrat, Dresden: Die Stellung der  
staatlichen Betriebe, insbesondere der Forstverwaltung im  
Staatshaushalt, Berichte des Deutschen Forstvereins 1923,  
S. 29.

Schmalenbach, Eugen: Die doppelte Buchführung,  
Köln und Opladen 1950.

Frhr. Spiegel von und zu Peckelsheim, Raban: Die Grundzüge  
der forstlichen Bilanzierung,  
ZfFuJ. 57. Jg. 1925, S. 604.

ders., Praktische Waldwertrechnung auf wirtschaftstheoretischer  
Grundlage, 1926.

Stengel, Adolf: Die kaufmännische Buchführung im Forstbetriebe  
unter Berücksichtigung der amerikanischen Methode,  
Wien u. Leipzig 1921.

Streicher, Franz: Neuzeitliches Rechnungswesen in der Forst-  
wirtschaft,  
Leipzig 1942.

Trebeljahr: Die forstliche Bilanzierung,  
Silva 12. Jg. 1924, S. 387 und 13. Jg. 1925, S. 281.

Tromp, H.: Die Selbstkostenrechnung in der Forstwirtschaft,  
Schweizer. Zeitschr. f. Forstwesen 1946.

Walb, Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926, S. 354.

Weber, Heinrich Wilhelm: Die forstwirtschaftliche Erfolgsrechnung,  
Silva 14. Jg. 1926, S. 377.

Wilchens, H.A.: Brauchen wir in der Forstwirtschaft eine Geldbilanz?  
HZbl. 76. Jg. 1950, Nr. 112, S. 1224.

ders., Forstliche Bilanzierung,  
HZbl. 77. Jg. 1951, Nr. 3, S. 21.

ders., Betriebswirtschaftliche Haushaltsgebarung und Rechnungslegung einer Staatsforstverwaltung unter den besonderen Gesichtspunkten der Rationalisierung und Ertragssteigerung,  
AFz. 9. Jg. 1954, S. 161.

Winckelmann, Hans: Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben,  
Berlin 1950.

Zentgraf, Eduard: Bericht über die Versammlung des Kurhessischen Forstvereins 1925 in Fulda (S. 18).

Richtlinien für die Waldbewertung,  
Reichsforstamt, RMin. BIF. 6. Jg. 1942, S. 164.

Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Wertes von land- und forstwirtschaftlichen Einzelgrundstücken.

Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten BMinBlFin. 1953, S. 357.

## 決算勘定科目表

Verzeichnis der Abgeschlossenen Konten

(Kontenbrückeを含む)

勘定番号 (Konto Nr.)	名 称 (Bezeichnung)	官房標題 (Kameraltitel)	金額 (Geldbetrag)
<u>0 設備資産及び資本</u>			
00	土 地		<u>2,127,584</u>
000	林 地		2,007,193
0000	普通林地		2,001,903
0001	その他の林地		5,290
001	除 地		120,391
0010	収産力あるもの		120,386
0011	収産力なきもの		5
01	林木蓄積及び林画		<u>12,728,014</u>
010	林木蓄積		12,728,014
0100	Fichte		1,223,342
0101	Buche		4,579,362
0102	その他の広葉樹		40,962
0103	Fichte / Tanne		6,262,655
0104	Kiefer / Lärche		621,693
02	建 物		<u>96,400</u>
020	庁 舎		95,819
022	森林労働者小屋及び狩猟小屋		581
03	輸送手段		<u>4,381</u>

030 乗用車	4,270
033 木枝運搬用二輪車	111
04 機械、器具	<u>4,123</u>
040 收穫作業	457
041 造林、苗畑、枝打	1,012
043 林道工事	1,309
045 森林保護	897
046 仮置用地及び取置場所の管理	20
049 その他	428
05 事務用品及び図書	<u>4,301</u>
050 事務用品	3,431
051 図書	870
06 資本	<u>14,512,771</u>
08 価値矯正	<u>333,507</u>
082 引当金	333,507
0820 林道維持	3,27,200
0821 運物維持	6,307

1. 数務流動資産

10 現金	<u>88,022</u>
14 短期債枚	<u>37</u>
15 短期買債	<u>58,423</u>

2. 中性費用及び中性収益

20 至管外費用	<u>36,641</u>
200 至管的外の	20,222
2000 公的費付	101,102, 112, 200 203, 206, 230, 231a 20,669

2501 茅三香から得た灌削分租 茅三香からの林道工事支出	426, 431a, 431b 9,553
201 臨時貯蔵品の	6,419
2012 整備の木材支出	526
2014 労務給付に対する立替	4201, 431a, 230 5,993
2019 その他	2,000
21 至管外収益	<u>18,216</u>
210 至管的外の	9,801
2100 官行管理による収益 (官行造林)	9 238
2101 通行権に対する茅三香から の灌削分租金	19a, 22 9,553
2109 その他	69 10
211 臨時貯蔵品の	8,435
2112 謝礼金及び罰金	2
2113 (失業救済の)非常労務者 に対する助成金	426, 431a, 431, b 4,540
2114 労務給付の立替に対する返戻収入	3,993
22 臨時至管費	<u>76,708</u>
220 期間的に限定すべきものの	23,364
2200 後払い	432, 564
2201 戻需を取戻した費用	426, 431 22,800
221 非常貯蔵品の	53,345
2211 裁判費及びこれに準ずる費用	219,700, 3,621
2213 林地整理及び分譲に要する費用	29 168
2215 規模の大きい幹線上の試験	102, 106, 215a, 217 230, 425, 426, 427 44,923 431a, 431, b
2216 俸給、手当、旅費	103, 105, 107, 215a 230, 232, 5,203
23 臨時至管収益	<u>30,747</u>
230 期間的に限定すべきものの	23,721

2300	前年度からの経費費用	24,205	201
2301	資産化された費用	426,431	22,800
2302	前年度からの未収入部分	1,170,21,22	416
2303	前払からの収入	180	304
231	非経的なもの		7,026
2310	利子収益	24	3,859
2313	減価償却した資産からの収益 (土地及び建物を除く)	2	18
2314	設備資産部分の処分による超過売上高	70	855
2319	その他	425	2,294

### 3. 原料、補助原料、経営材料

30. 苗畑の苗木 3,935

#### 4. 原価種類

40	労費		<u>81,253</u>
400	木枝收穫		30,479
4000	伐採及び搬出	420a	30,025
4009	その他	420b	454
401	造林、苗畑、林分撫育		24,048
4010	造林及び苗畑	425	20,112
4011	下刈	435a	2,157
4012	枝打	435b	1,779
402	土地改良及び林内耕作		4,266
4020	土地改良	425	429
4021	林内耕作	425	3,837
403	林道工事	426	8,288
404	野溪工事、河川工事、排水工事 Grabenräumung	430 427	328
405	森林保護		6,537

4050	森林火災の消防及び警防	428	99
4051	有害動植物駆除	429	99
4052	獣害防止	425, 435b	6,339
406	副産物		194
4060	狩猟事業	402	194
407	林木主任謝礼金	434	3,167
408	管理労務者	104b	3,525
409	その他	424	421
41	雑費		<u>64,522</u>
410	正産販賣への送料	101	45,078
412	扶養手当	105	5,270
413	産費報酬	104a	14,174

42. 社会的費用及び年金 66,024

420	産主負担	431a	12,065
421	子貸手金、交通費、外遊費、 林内耕作費、Treuhander 扶養手当	431b, 499 431d	20,706
422	労働保険、及び傷害扶助	431d	918
423	退職金の積立に対する扶助、補助、補償、遺族補給	107	1,220
424	労務者の福祉を目的とした扶助、産主の厚生処置	431c, 431d	190
425	産主会の副賞費用(年会)	112	27,046
426	産主会に対しての木枝交付の償引		11,209
427	産主会部分の木枝交付の償引		2,670
43	管理費		<u>36,356</u>
430	産主管理費		15,522
4300	産主及び産主に対する事務費、 労務費、労働保険	215a, 215b 230, 231a, 231d	2,452
4301	森林労務者に対する労務、労働保険、 労務費	203, 479	2,238
4302	一般管理費(事務用電話、郵便、電話料金)	200	771
4303	取替地、取替費用場所の管理	206	904

4304	簿籍維持		2,706
43040	運物	204, 425, 436	5,125
43042	輸送手段	208, 4206	2,011
43043	機械器具	4268, 425, 426, 429	546
43044	事務用品	201, 426	24
4306	狩猟事業に対する管理費		1,391
43060	器具の修理費並びに 狩猟費補償	231, 402, 951	1,116
43061	狩猟地借地料	402	245
43062	獣害補償	402	30
4309	その他	200	20
431	債務上の管理費等(指中間, 官庁, FEVA, 試験局, 出納管理, 建築, 林業学校)		20,722
432	教育及び訓練(旅費を含む)	232	112

IV. 勘 数

440	自己生産での木材製造		2,923
4400	築造		45
4401	設備		181
4402	事務室用燃料		567
4403	林道工事		212
4404	野溪工事, 河川工事, 排水工事		246
4405	獣害予防		1,672
441	種子及び苗木(林内耕作を除く)	425	3,628
442	土地改良及び林内耕作		2,682
4420	肥料(林内耕作を除く)	425	909
4421	林内耕作	425	1,773
443	林道工事材料	426	2,229
444	野溪工事, 河川工事, 排水工事	430	61
445	森林保護		4,508
4451	有害動物駆除	425, 429	6
4452	獣害防止	425, 435B	4,502

446	副産物のための物的手段		256
4460	獣害事業	402	256
447	発動機燃料	426, 428, 425 426, 208	917
449	その他の物販	424, 435B	217
45	林業事業		22,009
450	木材收穫	4209, 4208	6,692
451	造林, 苗圃, 林分調査	425	1,143
452	土地改良及び林内耕作		9,125
4520	土地改良	425	8,386
4521	林内耕作	425	739
453	林道工事	426	4,373
454	野溪工事, 河川工事, 排水工事	430	143
455	森林保護		324
4552	獣害防止	425, 435B	324
456	副産物		71
4560	狩猟	402	71
459	その他	424	81
46	租税		47,498
461	地租及び償物自動車税	401	40,479
461	取引税	432	7,019
47	減価償却及び損失		4,133
470	減価償却		4,133
48	資産減少		180
482	建物維持引当金		180
B. 收 益			
80	木材販売による売上高		478,196
800	Eiche	18	32,110
801	Buche	18	241,085

802	その他の広葉樹	18	2,238
803	Fichte / Tanne	18	200,944
804	Kiefer / Lärche	18	1,819
81.	売上高修正		<u>4,405</u>
810	無償の木枝交付		316
811	値引による木枝交付		3,879
819	その他		210
82.	副産物の売上高		<u>15,573</u>
820	樹皮	18	3,760
821	枝葉及び果実	190	191
822	自己の苗畑からの苗木販売	24	423
823	材 派	15	2,084
824	魚 獲	17	155
825	林内耕作	190	1,343
826	石枝及び土	190,190	3,756
827	林業用地の賃地料(販賣用地及び材派は除く)190,420		3,820
829	その他	190	41
83	経営管理上必須な賃料、賃地料からの収益		<u>6,275</u>
830	販賣住宅	10	3,249
832	借 家	103	1,797
833	林業取買の使用地料	10	674
834	その他使用地料	102	555
84.	経営のための取去		<u>3,635</u>
840	木 枝		2,742
8400	獣害防止		1,622
8401	その他の目的によるもの		1,070
841	自己の苗畑からの苗木		893

85.	販産増加	48,287
850	樹 枝	39,634
851	苗畑の畑木増加	1,362
852	買産化された遊林費	7,291

9. 決 算

90.	成果計算		
900	差当り成果		
9000	收 益		556,371
9001	費 用		339,889
9002	成 果		216,482
901.	中性成果		
9010	收 益		48,983
9011	費 用		113,349
9012	成 果		- 64,366
902.	総 成 果		
9020	收 益		605,354
9021	費 用		453,238
9022	成 果		152,116
91.	販産計算		
910	期首販産		14,868,898
911	期末販産		15,256,797
912.	販産変化		187,899
92.	引 出 し		
920.	現金剰余の交付		88,022

林業経営に於けるコンテンプラン

Kontenplan eines Forstbetriebs

0 設備財産及び資本 (Anlagevermögen und Kapital)

00 土地 (Grund und Boden)

000 林地 (Holzboden)

0000 普通林地 (Regelmäßige Betriebsfläche)

0001 その他以外の林地 (Ausschließflächen)

001 除地 (Nichtholzboden)

0010 収益力あるもの (ertragsfähig)

0011 収益力なきもの (ertragsunfähig)

01 林木蓄積及び林道 (Holzbestände und Wege)

010 林木蓄積 (Holzbestände)

0100 Eiche

0101 Buche

0102 その他広葉樹 (Sonstiges Laubholz)

0103 Fichte / Tanne

0104 Kiefer / Lärche

011 林道新設 (Wegeneubauten)

02 建物 (Gebäude)

020 庁舎 (Dienstgebäude)

021 森林労務者用作業宿舎 (Werkwohnungen für Waldarbeiter)

022 森林労務者小屋及び狩猟小屋 (Waldarbeiterschütz und Jagdhütten)

03 輸送手段 (Transportmittel)

030 乗用車 (Personenkraftwagen)

031 トラック (Lastkraftwagen)

032 馬車 (Pferdefuhrwerke)

033 木枝運搬用二輪車 (Rückewagen)

04 機械・器具 (Maschinen und Geräte)

040 收穫機 (Holzwerkzeug)

041 造林、新植機 (Forstkäntären, Kämpfe und Ästung)

042 土地改良、林内新植 (Meliorationen und Woldfeldbau)

043 林道工事 (Wegebau)

044 野溪工事、河川工事、排水工事 (Grabenräumung, Wildbachverbauung, Massarbeiten, Vorflutarbeiten)

045 森林保護 (Forstschutz)

046 取調用地及び取調用場所の管理 (Bewirtschaftung von Dienstgrundstücken und -räumen)

049 その他 (Sonstige)

05 事務用品及び図書 (Büroinventar und Bücherei)

050 事務用品

051 図書

06 資本 (Kapital)

07 債権及び負債 (Forderungen und Verbindlichkeiten)

070 長期債権 (Langfristige Forderungen)

071 長期負債 (Langfristige Verbindlichkeiten)

08 価値修正 (Wertberichtigungen)

080 自然現象による (Naturereignisse)

081 獣害による (Wildschäden)

082 引当金 (Rückstellungen)

- 0820 林道維持 (Wegeunterhaltung)
- 0821 建物維持 (Gebäudeunterhaltung)

1. 財務流動資産 (Finanz-Umlaufvermögen)

- 10 現金 (Kasse)
- 11 銀行 (Banken)
- 12 振替勘定 (Postscheckkonto)
- 13 州中央銀行 (Landeszentralbank)
- 14 短期債権 (Kurzfristige Forderungen)
- 15 短期負債 (Kurzfristige Verbindlichkeiten)

2. 中性費用及び中性収益 (Neutrale Aufwendungen u. Erträge)

20 経営外費用 (Betriebsfremde Aufwendungen)

- 200 通常のものの (ordentliche)
  - 2000 公的費用 (Hoheitsaufwendungen)
  - 2001 第三者から得た強制分担金からの林道工事支出 (Aufwendungen aus pflichtbeiträgen Dritter für Wegebau)
  - 2002 同じく分担金からの保護柵に対する支出 (Aufwendungen aus für Feldschützgatter)
  - 2003 同じく分担金からの境界関係に対する支出 (Aufwendungen aus für Außengrenzen)
  - 2004 負担調整のための交付 (Ausgaben zum Lastenausgleich)

201 臨時的なもの (außerordentliche)

- 2010 借付金への貸付 (Darlehen an Forstbeamte)
- 2011 借付金の返済 (Ablösung von Berechtigungen)
- 2012 木枝の無償交付 (unentgeltliche Holzabgaben)
- 2013 木枝の値引交付による売上高の減少 (Mindererlöse durch verbilligte Holzabgaben)
- 2014 労務給付に対する立替 (Veranschlagungen für Arbeitsleistungen)
- 2019 その他

21. 経営外収益 (Betriebsfremde Erträge)

- 210 通常のものの (ordentliche)
  - 2100 官行管理による収益 (官行営林) Erträge aus Hoheitsverwaltung (Reforstungsbeiträge)
  - 2101 通行柵に対する第三者からの強制分担金 (Pflichtbeiträge Dritter für Wegerechte)
  - 2102 同じく保護柵に対するもの (Pflichtbeiträge Dritter für Feldschützgatter)
  - 2103 同じく境界関係に対するもの ( " " Außengrenzen)
  - 2109 その他 (Sonstiges)
- 211 臨時的なもの (außerordentliche)
  - 2110 借付金の返済収入 (Rücknahmen aus Darlehen)
  - 2111 借付金の返済 (Ablösung von Berechtigungen)
  - 2112 謝礼金及び罰金 (Gebühren und Geldstrafen)
  - 2113 非常労務者に対する助成金 (訳注: 失業救済の意味をもつ) (Förderungsbeiträge für Notstandsarbeiter)
  - 2114 労務給付に対する立替の返済収入 (Rücknahme für Arbeitsleistungen)

22. 臨時至費 (Betriebliche außerordentliche Aufwendungen)

- 220 期間的に限定すべきもの (zeitlich abzugrenzende)
- 2200 後払い (Nachzahlung)
  - 2201 延滞と取戻した費用 (Nachgeholtter Aufwand)
- 221 非常的のもの (außergewöhnliche)
- 2210 専門家に対する報酬 (Vergütungen für Sachverständige)
  - 2211 裁判費及びそれに準ずる費用 (Gerichts- u. ähnlicher Kosten)
  - 2212 虫害、水害などの災害に要する特別費 (Besondere Aufwendungen bei Insektenkalamitäten, Hochwasserschäden u.a. Katastrophen)
  - 2213 林地整理及び分割に要する費用 (Kosten in Umlegungs- u. Auseinandersetzungsachen)
  - 2214 設備財産部分の処分による不足売上高 (Mindererlöse aus Veräußerungen von Teilen des Anlagevermögens)
  - 2215 規模の大きい学術上の試験 (größere wissenschaftliche Versuche)
  - 2216 旅費、手当、旅費 (Gehälter, Zuschüsse und Reisekosten)

23 臨時至費収益 (Betriebliche außerordentliche Erträge)

- 期間的に限定すべきもの (zeitlich abzugrenzende)
- 2300 前年度から入った至費支出 (wiedererinnahmte Betriebsausgaben aus Vorjahren)
  - 2301 資産化された費用 (aktivierter Aufwand)

2302 前年度からの未収入部分 (Einnahmereste aus Vorjahren)

2303 前払からの収入 (Einnahmen aus Vorauszahlungen)

231 非常的のもの (außergewöhnliche)

- 2310 利子収益 (Zinserträge)
- 2311 早期伐採に対する補償 (Entschädigungen für vorzeitigen Abtrieb)
- 2312 森林火災による補償 (Entschädigungen aus Anlaß von Waldbränden)
- 2313 減価償却された資産からの収益 (土地、建物を除く) (Erträge aus abgeschriebenen Objekten)
- 2314 設備財産部分の処分による超過売上高 (Mehrerlöse aus Veräußerungen von Teilen des Anlagevermögens)
- 2319 その他 (Sonstiges)

3. 原料、補助原料、至費材料

(RoH-Hilfs- und Betriebsstoffe)

30 至費の苗木 (Pflanzen im Kamp)

31 肥料 (Düngemittel)

32 建築材料 (Baustoffe)

4. 原価種類 (Kostenarten)

40 賃銀 (Löhne)

400 木材收穫 (Holzwerbung)

4000 木枝の採集及び搬出 (Werben, und  
Verbringen von Holz)

4009 その他 (Sonstiges)

401 造林、苗畑、林分撫育 (Kulturen, Kämpfe und  
Bestandespflege)

4010 造林及び苗畑

4011 下刈 (Läuterung)

4012 振打 (Ästung)

402. 土地改良及び林内耕作 (Meliorationen und  
Waldfeldbau)

4020 土地改良

4021 林内耕作

403. 林置工事

404. 野溪工事、河川工事、排水工事 Grabenzäumung

405 森林保護 (Forstschutz)

4050 森林火災消防及び警防 (Waldbrandbekämpfung  
und Feuersicherung)

4051 有害動植物の駆除 (Schadlingsbekämpfung)

4052. 獣害防止 (Wildschadensverhütung)

406. 副産物 (Nebennutzungen)

4060 狩猟事業 (Jagdbetrieb)

4061 魚獲 (Fischerei)

407. 材木主任謝礼金 (Hauemeistergebühren)

408. 管理労務者 (Verwaltungsarbeiter)

409. その他 (Sonstiges)

#### 41. 俸 給 (Gehälter)

410 正規職員の給料 (Dienstbezüge der planmäßigen  
Beamten)

411. 補助職員等の給料 (Dienstbezüge  
Hilfskräfte) beamteter

412 扶養手当 (Unterhaltzuschüsse)

413. 雇員の報酬 (Vergütungen der Angestellten)

#### 42. 社会的費用及び年金 (Sozialaufwendungen und Pensionen)

420 雇員負担 (Arbeitgeberanteil)

421. 子供手当、交通費、休暇賃金、賃金不払補償、疾病手当  
Treuegelder (Kinderzuschläge, Wegegelder,  
Urlaubslöhne Lohnausfallvergütungen  
Krankengeldzuschüsse)

422. 傷害保険及び傷害扶助 (Unfallversicherung und-  
fürsorge)

423. 取戻及び雇員に対する扶助、扶助補償、賠償等 (Unterstüt-  
zungen, Beihilfen Vergütungen,  
Entschädigungen, usw. für Beamte, und  
Angestellte)

424. 労務者の福祉を目的とした扶助、種々の厚生処置及び支  
付 (Unterstützungen, verschiedene  
Fürsorgemaßen, sowie Ausgaben für  
Wohlfahrtszwecke für Arbeiter)

425. 退職金の割当費用 (年金)  
(Anteilige Kosten zuden Versorgungsbezügen  
(Pensionen))

426. 取戻及び雇員への木枝交付の値引  
(Verbilligung von Holzabgaben an Beamte  
und Angestellte)

427. 賃金部分の木枝交付の値引 (Verbilligung tarife,  
Holzabgaben)

#### 43. 管理費 (Verwaltungskosten)

430 経営上の管理費 (Betriebliche Verwaltungskosten)

- 4300 取員及び雇員に対する取務費、移転費、別荘補償  
及旅費 (Dienstaufwand, Umzugskosten  
Trennungsschädigungen, und. Reise  
Kosten für Beamte und Angestellte)
- 4301 森林労働者に対する旅費、別荘補償、夜勤手当、  
(Reisekosten, Trennungsschädigung  
und. Übernachtungszulagen für  
Waldarbeiter)
- 4302. 一般管理費 (事務必需品、郵便、電話料金)  
(allgem. Verwaltungskosten)
- 4303. 取員用舎及び取員用場所の管理 (Bewirtschaftung  
von Dienststätten und -räumen)
- 4304. 物産維持 (Instandsetzung und Unterhaltung)
- 43040 建 物 (Gebäude)
- 43041 設 備 (Anlage)
- 43042 輸送手段 (Transportmittel)
- 43043 機械、器具 (maschinen und Geräte)
- 43044 事務用具 (Bürogeräte)
- 4305. 借料及び借地料 (Mieten und Pachten) (狩猟  
を除く.)
- 4306 狩猟事業に対する管理費
- 43060 猟具再調達を含む狩猟費補償 (Jagdauf-  
wandsentschädigung einschließlich  
wiederbeschaffung von Jagdwaffen)
- 43061 狩猟地借地料 (Anpachtung von  
Jagdgrundstücken)
- 43062. 獣害補償 (Wildschadenersatz)

4309 その他

- 431 総括的経営管理費部分 (倉、中間官庁、FEVA、試験場  
出納管理部、運來司、林業学校) (Anteil, überbetrieblicher  
Verwaltungskosten (Ministerium, Mittelstellen  
FEVA Versuchsanstalt, Kassen-, Hochbauver-  
waltung, Forstschule)
- 432. 教育、訓練 (旅費を含む) (Fort- und Ausbildung)

44 物 産 (Sachmittel)

440 自己経営上の木材費 (Holzverbrauch im eigenen  
Betrieb)

- 4400 築 造 (Bauten)
- 4401 設 備 (Anlagen)
- 4402. 事務室用燃料 (Dienstzimmerbrennholz)
- 4403 林道工事
- 4404. 野溪工事、河川工事、排水工事、
- 4405 獣害予防
- 441. 種子及び苗木 (林内耕作を除く) (Samen und Pflanzen)
- 442. 土地改良及び林内耕作
- 4420 肥料 (林内耕作を除く)
- 4421 林内耕作
- 443. 林道工事材料
- 444. 野溪工事、河川工事、排水工事 Grabenräumung
- 445. 森林保護
- 4450 森林火災の消火、火災予防
- 4451 有害動植物の取除
- 4452. 獣害防止
- 446. 副産物
- 4460. 狩猟事業
- 4461 魚 獲

447. 発動機燃料 (Kraftstoffe)

447. その他

45. 請負事業 (Fremdleistung)

450 木枝收穫

451 造林、苗畑、林分撫育

452. 土地改良及び林内耕作

4520 土地改良

4521 林内耕作

453 林道工事

454 野溪工事、河川工事

455 森林保護

4550 森林火災消防、火災警防

4551 有害動植物の駆除

4552. 獣害防止

456. 副産物

4560 狩猟

459. その他

46. 租税 (Steuern)

460. 地租及び荷物自動車税 (Grundsteuern und LKW-Beiträge)

461 取引税 (Umsatzsteuern)

47. 減価償却及び損失 (Abschreibungen und Verluste)

470 減価償却

471 損失

48. 財産減少 (Vermögensminderung)

480 増収 (Mehrumschlag)

481 林道維持引当金 (Rückstellungen für Wegeunterhaltung)

482. 建物維持引当金 (Rückstellungen für Gebäudeunterhaltung)

7. 半製品及び製品

(Half- und Fertigerzeugnisse)

70. 未取産木枝 (Liegendes unverkauftes Holz)

700 Eiche

701 Buche

702 Sonstiges Laubholz

703 Fichte / Tanne

704 Kiefer / Lärche

8. 収益 (Erträge)

80. 木枝取産による売上高 (Erlöse aus Holzverkauf)

800 Eiche

801 Buche

802 Sonstiges Laubholz

803 Fichte / Tanne

804 Kiefer / Lärche

81. 売上高修正 (Erlösberichtigungen)

810 無償の木枝交付 (unentgeltliche Holzabgaben)

811 値引による木枝交付 (Verbilligung von Holzabgaben)

812 伐採後に喪失した木枝 (nach dem Einschlag Verlorener Holz)

813 災害による価値減少 (Wertminderung durch Naturereignisse)

819 その他

82. 副産物の売上高 (Erlöse aus Nebenutzungen)

820 樹皮 (Rinde)

821 枝葉及び果実 (Leesholz- und Beerenscheine)

822. 自己の苗畑からの苗木販売  
(Pflanzenverkauf aus eigenem Kamp)

823 狩 猟

824 魚 獲

825 林内耕作

826 石伐及び土 (Steine und Erden)

827 林業用地の貸地料 (用役地及び狩猟地を除く)  
(Vermietung und Verpachtung von Forstgrün-  
dstücken (außer Dienstgrundstücken und Jagd))

429 その他

83 管理経路上の賃料貸地料からの収益  
(Erlöse aus Verwaltungs- und betriebsnotwendiger  
Vermietung u. Verpachtung)

830 取賃住宅 (Dienstwohnung)

831 労働者住宅 (Werkwohnung)

832 借家 (Mietwohnung)

833 林業取賃の使用地所 (Wirtschaftsländereien der  
Forstdienststellen)

834 その他使用地所 (Sonstige Wirtschaftsländereien)

84. 経路のための取去 (Entnahme für den Betrieb)

840. 木 材 (Holz)

8400 被害防止

8401 その他の目的によるもの

841. 自己の苗畑からの苗木

842. 石伐及び土

85. 財産増加 (Vermögensmehrung)

850 節 税 (Mindereinschlag)

851 苗畑の苗木増加 (Pflanzenzugang im Kamp)

852. 資産化された造林費 (aktivierter Küsteraufwand)

## 9. 決算 (Abschluss)

90 成果計算 (Ergebnisrechnung)

900 経営成果 (Betriebsergebnis)

9000 收 益 (Ertrag)

9001 費 用 (Aufwand)

9002 成 果 (Ergebnis)

901 中性成果 (Neutrales Ergebnis)

9010 收 益

9011 費 用

9012 成 果

902 純 成 果 (Gesamtergebnis)

9020 收 益

9021 費 用

9022 成 果

91 財産計算 (Vermögensrechnung)

910 期首財産 (Anfangsvermögen)

911 期末財産 (Endvermögen)

912 財産変化 (Vermögensänderung)

92. 引出し (Entnahme)

920 現金剰余の支付 (Abführung des Kassensüber-  
schusses)